

DE KOEPELVRIJSTELLING ONDER DE LOEP

Een onderzoek naar de verhouding tussen de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn inzake de koepelvrijstelling



Naam student: Carmen Noorlander

Studentnummer: 478818

Begeleider: dr. R.N.F. Zuidgeest

Tweede beoordelaar: mr. drs. J. Gruson

Datum definitieve versie: 13-07-2020

Inhoudsopgave

| | |
|--|----|
| Hoofdstuk 1: Inleiding | 3 |
| 1.1 Aanleiding..... | 3 |
| 1.2 Probleemstelling..... | 4 |
| 1.3 Afbakening..... | 4 |
| 1.4 Werkwijze en opbouw..... | 4 |
| Hoofdstuk 2: De Unierechtelijke koepelvrijstelling..... | 6 |
| 2.1 Inleiding | 6 |
| 2.2 De totstandkoming..... | 6 |
| 2.3 De ratio legis..... | 7 |
| 2.4 De voorwaarden | 8 |
| 2.4.1 Diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen | 8 |
| 2.4.2 Die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn | 9 |
| 2.4.3 Teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit | 9 |
| 2.4.4 Wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven..... | 9 |
| 2.4.5 Mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden | 10 |
| 2.5 Deelconclusie..... | 10 |
| Hoofdstuk 3: De koepelvrijstelling in de Wet OB 1968..... | 11 |
| 3.1 Inleiding | 11 |
| 3.2 De totstandkoming..... | 11 |
| 3.3 De systematiek van de wet | 11 |
| 3.4 De voorwaarden | 13 |
| 3.4.1 Personen of lichamen in de zin van de AWR..... | 13 |
| 3.4.2 Rechtstreeks nodig | 14 |
| 3.4.3 Het concurrentie criterium..... | 14 |
| 3.5 Deelconclusie..... | 15 |
| Hoofdstuk 4: De soort vrijgestelde activiteiten die de leden moeten verrichten..... | 16 |
| 4.1 Inleiding | 16 |
| 4.2 Aviva | 16 |
| 4.2.1 De casus..... | 16 |
| 4.2.2 Conclusie A-G Kokott..... | 16 |
| 4.2.3 Oordeel van het HvJ EU | 17 |
| 4.3 DNB Banka..... | 18 |
| 4.3.1 De casus..... | 18 |
| 4.3.2 Conclusie A-G Kokott..... | 18 |
| 4.3.3 Oordeel van het HvJ EU | 18 |

| | |
|--|----|
| 4.4 Commissie/Duitsland | 19 |
| 4.4.1 De casus..... | 19 |
| 4.4.2 Conclusie A-G Wathelet..... | 19 |
| 4.4.3 Oordeel van het HvJ EU | 20 |
| 4.5 Commissie/Luxemburg..... | 20 |
| 4.6 De gevolgen | 20 |
| 4.7 Voorstel van de Europese Commissie | 22 |
| 4.8 Deelconclusie..... | 22 |
| Hoofdstuk 5: Het concurrentiecriterium | 23 |
| 5.1 Inleiding | 23 |
| 5.2 Commissie/Duitsland | 23 |
| 5.2.1 De casus..... | 23 |
| 5.2.2 Conclusie A-G Wathelet..... | 23 |
| 5.2.3 Oordeel van het HvJ EU | 24 |
| 5.3 Infohos..... | 24 |
| 5.3.1 De casus..... | 24 |
| 5.3.2 Conclusie A-G Pitruzzella | 24 |
| 5.3.3 Oordeel van het HvJ EU | 25 |
| 5.4 Kaplan | 25 |
| 5.4.1 De casus..... | 25 |
| 5.4.2 Conclusie A-G Kokott..... | 25 |
| 5.4.3 Oordeel van het HvJ EU | 26 |
| 5.5 De gevolgen | 26 |
| 5.6 Deelconclusie..... | 28 |
| Hoofdstuk 6: De aanpassingen | 29 |
| 6.1 Inleiding | 29 |
| 6.2 De Wet OB 1968 | 29 |
| 6.3 Het Uitv.besl. OB 1968 | 30 |
| 6.4 De Uitv.besch. OB 1968..... | 31 |
| 6.5 Deelconclusie..... | 32 |
| Hoofdstuk 7: Conclusie..... | 33 |
| Geraadpleegde literatuur | 35 |

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding

In artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) is de koepelvrijstelling neergelegd. Op basis van deze vrijstelling kunnen bepaalde samenwerkingsverbanden diensten verlenen aan hun leden zonder dat zij daarover belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) verschuldigd zijn. Deze vrijstelling wordt door verschillende soorten organisaties toegepast, zowel in de publieke als in de private sector. Voorbeelden van organisaties die deze vrijstelling toepassen zijn samenwerkende gemeenten, woningcorporaties, ziekenhuizen en onderwijsinstellingen.

De koepelvrijstelling is op dit moment in beweging als gevolg van recente jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU). In 2017 heeft het HvJ EU een aantal arresten gewezen omtrent de reikwijdte van deze vrijstelling naar aanleiding van prejudiciële vragen van gerechtshoven van verschillende Europese lidstaten en procedures van de Europese Commissie.¹ Uit deze prejudiciële vragen blijkt dat er onduidelijkheid bestaat over de toepassing van de Unierechtelijke koepelvrijstelling in de nationale wetgeving van de lidstaten. Zo stond in het arrest DNB Banka de vraag centraal of de koepelvrijstelling kan worden benut door belastingplichtigen die vrijgestelde financiële diensten verrichten en in het arrest Aviva betreft deze vraag specifiek verzekeringsactiviteiten. In deze arresten wordt de koepelvrijstelling door de partijen te ruim toegepast, maar in andere lidstaten wordt deze juist te beperkt toegepast. Zo is in het arrest Commissie/Duitsland in het geding of de reikwijdte van de koepelvrijstelling beperkt kan worden tot de medische sector, zoals in de Duitse wetgeving het geval was. Lidstaten vinden het dus lastig om de Unierechtelijke koepelvrijstelling op een juiste manier in hun nationale wetgeving toe te passen. Naar aanleiding van deze arresten rijst de vraag of de Nederlandse toepassing van de koepelvrijstelling wel in overeenstemming is met de Btw-richtlijn², aangezien deze vrijstelling in Nederland ook benut wordt door verzekerings- en pensioeninstellingen.

Daarnaast heeft het HvJ EU zeer recentelijk arrest gewezen in de zaak Infohos.³ In dit arrest is één van de voorwaarden van de koepelvrijstelling in het geding, namelijk de voorwaarde dat de toepassing van de koepelvrijstelling geen verstoring van de concurrentieverhoudingen teweeg mag brengen. In de Nederlandse wetgeving is dit criterium verder uitgewerkt in de lagere regelgeving, waarin bepaalde diensten worden uitgezonderd die volgens de Nederlandse wetgever per definitie concurrentieverstoring met zich meebrengen. Naar aanleiding van het arrest Infohos rijst de vraag of deze categorische uitsluiting van de vrijstelling in overeenstemming is met de Btw-richtlijn, nu uit dit arrest blijkt dat een algemene uitsluiting daarmee niet verenigbaar is. Bovendien is op dit moment de zaak Kaplan International Colleges UK (hierna: Kaplan) aanhangig bij het HvJ EU, waarin onder andere een prejudiciële vraag wordt gesteld over de manier waarop beoordeeld moet worden of er sprake is van verstoring van de concurrentieverhoudingen, specifiek in grensoverschrijdende situaties.⁴ Tijdens het schrijven van deze scriptie is geconcludeerd in deze zaak, wat de relevantie van dit onderwerp nog eens benadrukt.

¹ HvJ EU 4 mei 2017, C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333 (*Commissie/Luxemburg*), HvJ EU 21 september 2017, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718 (*Aviva*), HvJ EU 21 september 2017, C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721 (*Commissie/Duitsland*) en HvJ EU 21 september 2017, C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719 (*DNB Banka*).

² Richtlijn 2006/112/EG.

³ HvJ EU 20 november 2019, C-400/18, ECLI:EU:C:2019:992 (*Infohos*).

⁴ C-77/19 (*Kaplan International Colleges UK*).

1.2 Probleemstelling

In deze scriptie wordt onderzocht of de reikwijdte van de Nederlandse koepelvrijstelling ex artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de Wet OB 1968 voldoet aan de Unierechtelijke koepelvrijstelling ex artikel 132, eerste lid, onderdeel f, van de Btw-richtlijn en recente jurisprudentie van het HvJ EU. De centrale onderzoeksvraag die daarbij beantwoord dient te worden, luidt als volgt:

- *Hoe verhoudt de reikwijdte van de Nederlandse koepelvrijstelling zich tot de Btw-richtlijn en recente jurisprudentie van het HvJ EU en hoe zou deze eventueel meer in overeenstemming kunnen worden gebracht met het EU-recht?*

1.3 Afbakening

In deze scriptie worden twee verschillende kwesties omtrent de reikwijdte van de koepelvrijstelling nader belicht. Ten eerste komt de soort vrijgestelde activiteiten die voor de prestaties van de leden dient te gelden aan de orde. Daarnaast wordt de invulling van het criterium betreffende het niet-verstoren van de concurrentieverhoudingen (hierna: het concurrentiecriterium) nader onderzocht. Dit zijn naar mijn mening de twee grootste struikelblokken wat betreft de Nederlandse implementatie van de vrijstelling.

Naast bovengenoemde knelpunten zijn er meer onduidelijkheden omtrent de koepelvrijstelling. Zo is niet alleen de materiële reikwijdte in de eerder genoemde arresten in het geding, maar ook de territoriale. De territoriale reikwijdte betreft de vraag of grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden ook gebruik kunnen maken van de vrijstelling. Deze problematiek laat ik in mijn scriptie achterwege, omdat deze anders te technisch en uitgebreid wordt, aangezien er dan onderscheid gemaakt dient te worden tussen samenwerkingsverbanden binnen de Europese Unie (hierna: EU) en daarbuiten.

Daarnaast bestaat er onduidelijkheid over wat precies een ‘zelfstandige groep’ is, zoals bedoeld in de Btw-richtlijn. Deze problematiek laat ik even kort de revue passeren wanneer ik de voorwaarden van de vrijstelling uiteenzet, maar ik ga hier niet uitvoerig op in, omdat hier tegenwoordig niet meer zo veel over geprocedeerd wordt en het dus niet meer zo relevant is. Geconcludeerd kan worden dat er al snel voldaan is aan een ‘zelfstandige groep’ en dat dit niet (langer) een groot struikelblok van de koepelvrijstelling is.

1.4 Werkwijze en opbouw

Zoals reeds vermeld, worden de Nederlandse en de Unierechtelijke koepelvrijstelling in deze scriptie op twee punten met elkaar vergeleken: de soort vrijstelling die voor de prestaties van de leden dient te gelden en de invulling van het concurrentiecriterium. Deze vergelijking wordt gemaakt door middel van een uitgebreid literatuuronderzoek, waarbij zo veel mogelijk verschillende argumenten worden verzameld. Deze argumenten, van onder andere het HvJ EU, Advocaten-Generaal en andere fiscale auteurs, ga ik bij elkaar brengen in deze scriptie, om uiteindelijk tot een conclusie te komen met een eigen, goed onderbouwde, mening over de Nederlandse koepelvrijstelling. Ik ga met name de verschillende jurisprudentie behandelen en de daarbij behorende conclusies en annotaties. Tot slot wordt uiteengezet hoe de eventuele problemen omtrent de koepelvrijstelling kunnen worden opgelost.

Om tot een antwoord op de centrale onderzoeksvraag te komen, dient in de volgende hoofdstukken een aantal deelvragen te worden beantwoord. Deze deelvragen luiden als volgt:

- *Hoe ziet de Unierechtelijke koepelvrijstelling eruit (hoofdstuk 2)?*
- *Hoe ziet de koepelvrijstelling in de Wet OB 1968 eruit (hoofdstuk 3)?*
- *Welke soort vrijgestelde activiteiten van de leden wordt, Unierechtelijk gezien, bedoeld met ‘vrijgestelde activiteiten’ (hoofdstuk 4)?*

- *Hoe dient, Unierechtelijk gezien, het concurrentie criterium ingevuld te worden in de nationale wetgeving (hoofdstuk 5)?*
- *Hoe kan de koepelvrijstelling eventueel aangepast worden zodat de Wet OB 1968 weer in overeenstemming komt met de Btw-richtlijn (hoofdstuk 6)?*

De eerste twee deelvragen zijn vooral inleidend en beschrijvend, teneinde een goed beeld te geven van de huidige koepelvrijstelling. De nadruk ligt hierbij op de wettekst. De uitwerking van deze twee deelvragen hoop ik beknopt te houden, zodat de nadruk komt te liggen op de laatste drie deelvragen. De derde en vierde deelvraag vormen de kern van mijn scriptie. Hierin wordt de jurisprudentie behandeld met de daarbij behorende annotaties en conclusies. Met behulp van de vijfde deelvraag werk ik naar een logische conclusie toe.

Hoofdstuk 2: De Unierechtelijke koepelvrijstelling

2.1 Inleiding

De Unierechtelijke koepelvrijstelling is te vinden in artikel 132, eerste lid, onderdeel f, van de Btw-richtlijn. In dit hoofdstuk worden respectievelijk de totstandkoming, de ratio legis en de voorwaarden van deze vrijstelling behandeld, teneinde tot een antwoord te komen op de eerste deelvraag: *“Hoe ziet de Unierechtelijke koepelvrijstelling eruit?”*

2.2 De totstandkoming

De koepelvrijstelling vindt haar oorsprong in de Zesde richtlijn van de Europese Economische Gemeenschap, de voorloper van de huidige BTW richtlijn.⁵ De Zesde richtlijn volgde in 1977 op de Eerste en de Tweede richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting.⁶ Met deze richtlijnen werd beoogd het vrije verkeer van goederen en diensten binnen de EU te faciliteren. Een richtlijn dient door elke lidstaat te worden omgezet in nationale wetgeving, waarbij het resultaat hetzelfde moet zijn als in de richtlijn. Dit betreft dus een resultaatsverplichting, de letterlijke tekst hoeft daarbij niet overgenomen te worden.⁷ Daarnaast kunnen particulieren en ondernemers zich rechtstreeks beroepen op een richtlijn indien deze niet of niet tijdig correct in nationaal recht is omgezet, de uitvoeringstermijn van de richtlijn is verstreken en de bepaling onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is.⁸

In het voorstel voor de Zesde richtlijn bleef de koepelvrijstelling beperkt tot diensten verricht door zelfstandige groeperingen met een medisch of paramedisch karakter.⁹ De uiteindelijke tekst van het desbetreffende artikel in de Zesde richtlijn luidt echter als volgt: ‘diensten die worden verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn (...)’.¹⁰ In deze wettekst is de beperking tot de (para)medische sector dus niet opgenomen, waardoor de koepelvrijstelling wellicht ruimer is geworden dan aanvankelijk beoogd. De reden achter deze verruiming is onbekend.¹¹

In de huidige Btw-richtlijn is de tekst van het artikel betreffende de koepelvrijstelling vrijwel gelijk aan de tekst in de Zesde richtlijn. De aanhef van het eerste lid is wat ingekort, maar de langere aanhef van de Zesde richtlijn is terug te vinden in een algemene bepaling omtrent de vrijstellingen, namelijk in artikel 131 van de huidige Btw-richtlijn. Daarnaast is het woord ‘concurrentievervalsing’ vervangen door ‘verstoring van de mededinging’. Mededinging is een synoniem van concurrentie, dus dat vormt geen beletsel. Vervalsing lijkt wellicht op het eerste gezicht een strenger criterium dan verstoring, maar gegeven de definitie van concurrentievervalsing is dit niet het geval.¹² Geconcludeerd kan worden dat er geen inhoudelijke verschillen bestaan tussen de koepelvrijstelling in de Zesde richtlijn en in de huidige Btw-richtlijn.

⁵ Richtlijn 77/388/EEG.

⁶ Eerste richtlijn 68/227/EEG en Tweede richtlijn 78/228/EEG.

⁷ HvJ EU 15 mei 2014, C-337/13, ECLI:EU:C:2014:328 (*Almos Agrárkülkereskedelmi*), r.o. 21.

⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 36.

⁹ Artikel 14, eerste lid, onderdeel f, COM 73/950.

¹⁰ Artikel 13A, eerste lid, onderdeel f, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG.

¹¹ Van Doesum 2009, p. 226.

¹² Zie Van Dale: ‘Concurrentievervalsing: verstoring van de concurrentieverhouding tussen bedrijven door (min of meer) onwettige, ontoelaatbare middelen’.

2.3 De ratio legis

De reden achter de invoering van de koepelvrijstelling wordt door de Europese Commissie niet uitvoerig gepreciseerd, maar het is in ieder geval duidelijk dat een soortgelijke vrijstelling reeds in een aantal lidstaten in de medische sector werd toegepast.¹³ Ten tijde van de Eerste en de Tweede richtlijn hadden de lidstaten namelijk de ruimte om zelf vrijstellingen in te voeren, op grond van artikel 10, derde lid, van de Tweede richtlijn. Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: HvJ EG), de voorloper van het HvJ EU, omschrijft de doelstelling van de koepelvrijstelling als volgt: '(...) te voorkomen dat de persoon die bepaalde diensten verricht, aan de betaling van die belasting wordt onderworpen wanneer hij genoopt is samen te werken met andere ondernemingen in een gemeenschappelijke structuur die bepaalde met het oog op die dienstverrichtingen noodzakelijke activiteiten voor haar rekening neemt.'¹⁴ Met andere woorden: het doel is om belemmeringen weg te nemen voor vrijgestelde of niet-belastingplichtige ondernemers die willen samenwerken, doordat in dit samenwerkingsverband geen btw verschuldigd is over de prestaties aan de leden daarvan. Vrijgestelde en niet-belastingplichtige ondernemers hebben namelijk geen recht op aftrek van voorbelasting, waardoor de verschuldigde btw op hen zou blijven drukken. Als gevolg daarvan zouden deze ondernemers een hogere prijs moeten vragen voor hun dienst dan ondernemers die niet samenwerken, omdat individuele ondernemers geen btw verschuldigd zijn over interne diensten. Deze kwestie wordt ook wel aangeduid als de paradox van de btw: als een ondernemer btw-vrijgestelde prestaties verricht, wordt hij juist belast, wat tot hogere kosten leidt.¹⁵

Bovenstaande motivatie zal ik toelichten aan de hand van een voorbeeld. Stel dat alle universiteiten in Nederland samen een samenwerkingsverband oprichten en zij dit samenwerkingsverband bepaalde backoffice activiteiten laten regelen. Het kan om efficiency redenen handiger zijn om dit via een samenwerkingsverband te organiseren, bijvoorbeeld doordat gebruik gemaakt kan worden van synergievoordelen, waardoor bijvoorbeeld volumekortingen kunnen worden verkregen. Dit houdt in dat het effect van de samenwerking groter is dan wat de partijen in totaal afzonderlijk bereikt zouden hebben. Zonder een koepelvrijstelling zou het aangaan van dit samenwerkingsverband betekenen dat er btw drukt op de prijs die bijvoorbeeld de Erasmus Universiteit betaalt voor de diensten verricht door het samenwerkingsverband. Ervan uitgaande dat de Erasmus Universiteit volledig vrijgesteld is,¹⁶ kan zij de btw op de inkooprij niet terugvragen en dus worden haar kosten hoger. Als de Erasmus Universiteit echter deze backoffice activiteiten zelf zou regelen, zonder gebruik te maken van een samenwerkingsverband, zijn dit interne werkzaamheden en drukt daar dus geen btw op. Op die manier zouden de kosten voor de Erasmus Universiteit lager zijn, waardoor de universiteit er eerder voor zou kiezen om intern in deze backoffice activiteiten te voorzien, terwijl het vanuit efficiency-oogpunt beter zou zijn om samen te werken. Bij het ontbreken van een koepelvrijstelling wordt het samenwerken door vrijgestelde dan wel niet-belastingplichtige instellingen dus niet aangemoedigd. Vooral voor kleine instellingen, die niet alles intern kunnen regelen en dus eerder voor een samenwerkingsverband zullen kiezen, vormt dit een groot nadeel ten opzichte van de grotere autonome instellingen. Deze concurrentievervalsing tussen kleine en grote ondernemers heeft de wetgever willen bestrijden door middel van het invoeren van de koepelvrijstelling. Dit is tevens in overeenstemming met het fiscale neutraliteitsbeginsel, in het bijzonder de economische neutraliteit, wat inhoudt dat het uitgangspunt van een algemene verbruiksbelasting (zoals de omzetbelasting) dient te zijn dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet worden verstoord.¹⁷

¹³ COM(73)950, p. 15.

¹⁴ HvJ EG 11 december 2008, C-407/07, ECLI:EU:C:2008:713 (*Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*), r.o. 37.

¹⁵ Van Hilten & Van Kesteren, p. 247.

¹⁶ Op basis van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, Wet OB 1968.

¹⁷ Van Hilten & Van Kesteren, p. 49.

2.4 De voorwaarden

Uit de voorgaande paragraaf volgt dat de koepelvrijstelling van toepassing kan zijn op de diensten van het samenwerkingsverband aan de leden daarvan. Aan de toepassing van de koepelvrijstelling zijn, blijkens artikel 132, eerste lid, onderdeel f, van de Btw-richtlijn, enkele voorwaarden verbonden. Het artikel luidt namelijk als volgt:

‘diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden’.

De voorwaarden die hierin naar voren komen, zullen een voor een behandeld worden in de volgende subparagrafen.

2.4.1 Diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen

Het eerste element van het eerste criterium betreft het begrip ‘diensten’, waaruit valt af te leiden dat in dit verband alleen diensten vrijgesteld kunnen worden. De koepelvrijstelling ziet dus niet op het vrijstellen van leveringen. Bovendien moet het gaan om *belastbare* diensten, teneinde deze te kunnen vrijstellen.¹⁸

Daarnaast moeten deze diensten verricht worden door een zelfstandige groepering, ook wel de koepel genoemd. De wet stelt hierbij geen eisen aan de rechtsvorm van deze koepel. Vanuit de neutraliteitsgedachte van de btw is het logisch dat de rechtsvorm minder van belang is, er mogen immers geen verstoringen tussen ondernemers optreden. Ook het HvJ EU is tot nu toe niet expliciet ingegaan op de vereiste rechtsvorm van de groepering. Echter, er zou gesteld kunnen worden dat het HvJ EG impliciet de stichting en de vereniging als rechtsvormen heeft toegelaten, juist omdat het Hof in bepaalde arresten niet verder op de rechtsvorm van de koepel is ingegaan.¹⁹ Daarnaast volgt uit de wettekst dat de koepel zelfstandig moet zijn, wat volgens jurisprudentie inhoudt dat de koepel zelfstandig belastingplichtige dient te zijn.²⁰

Verder dient de koepel te bestaan uit ‘personen’. Aangezien ‘personen’ meervoud is, zou dit betekenen dat de koepel tenminste dient te bestaan uit twee leden.²¹ Ook ten aanzien van de leden voorziet de wet niet in een beperking wat betreft hun rechtsvorm. De vrijstelling is slechts van toepassing op diensten die de koepel verricht aan haar leden. Door deze formulering in de wettekst wordt een a contrario toepassing van de koepelvrijstelling uitgesloten, dat wil zeggen: de vrijstelling ziet niet op diensten van de leden verricht aan de koepel.²² Ook tussenkomst van een derde, denk bijvoorbeeld aan uitbesteding van de koepel aan een andere organisatie, valt hiermee buiten het bereik van de vrijstelling.²³

¹⁸ Van Doesum 2009, p. 231.

¹⁹ HvJ EG 15 juni 1989, C-348/47, ECLI:EU:C:1989:246 (*Stichting Uitvoering Financiële Acties*) en HvJ EG 20 november 2003, C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (*Taksatorringen*). N.B. in het eerste arrest betrof het een stichting en in het tweede arrest een vereniging.

²⁰ HvJ EU 4 mei 2017, C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333 (*Commissie/Luxemburg*), r.o. 61.

²¹ Concl. A-G J. Mischo, ECLI:EU:C:1989:163, bij HvJ EG 15 juni 1989, C-348/47 (*Stichting Uitvoering Financiële Acties*), par. 12.

²² HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87, ECLI:EU:C:1989:246 (*Stichting Uitvoering Financiële Acties*), r.o. 14.

²³ Van Doesum 2009, p. 232.

2.4.2 Die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn
Het tweede criterium van de Unierechtelijke koepelvrijstelling is dat de leden een activiteit dienen te oefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. In dit criterium komt de doelstelling van de vrijstelling tot uitdrukking. Vrijgestelde en niet-belastingplichtige (rechts)personen hebben als overeenkomst dat zij geen recht hebben op aftrek van voorbelasting. Om te voorkomen dat de btw daardoor op hun prijs gaat drukken wanneer een samenwerkingsverband wordt aangegaan, is de koepelvrijstelling in het leven geroepen. Zie tevens paragraaf 2.3 hierover.

De wettekst geeft dus aan dat de leden van de koepel vrijgestelde of onbelaste activiteiten dienen te verrichten. Ten aanzien van dit criterium wordt veel geprocedeerd. De koepelvrijstelling staat in artikel 132 van de Btw-richtlijn, wat onderdeel is van het hoofdstuk betreffende de vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang. De vraag rijst of de leden om die reden vrijgestelde activiteiten van algemeen belang dienen te verrichten, of dat alle vrijgestelde activiteiten aan dit vereiste voldoen. In de arresten *Aviva* en *DNB Banka* is beslist dat de vrijstelling alleen geldt voor de artikel 132-vrijstellingen, dus vrijgestelde activiteiten van algemeen belang.²⁴ Dit onderwerp vereist nadere uitleg en daarom ga ik hier in hoofdstuk 4 dieper op in.

2.4.3 Teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit

Het derde criterium spreekt van diensten die direct nodig zijn voor de uitoefening van de activiteiten ten aanzien waarvan de leden vrijgesteld of niet-belastingplichtig zijn. Het belangrijkste uit dit criterium is het element 'direct nodig'. Dit element duidt op een rechtstreeks verband tussen de dienst van de koepel en de activiteiten van de leden dat aanwezig dient te zijn. Om te controleren of dit verband aanwezig is, kan de vraag gesteld worden of de dienst van de koepel ook zou worden afgenomen, indien de leden hun vrijgestelde of onbelaste activiteiten niet zouden verrichten. Als deze vraag bevestigend wordt beantwoord, is er geen sprake van een rechtstreeks verband en vice versa. Daarentegen dient dit criterium, evenals de andere criteria, niet zo strikt te worden uitgelegd dat er geen praktische betekenis van de vrijstelling meer overblijft.²⁵

Bovendien verdient het opmerking dat het niet noodzakelijk is dat elke dienst direct nodig is voor *alle* leden. Een dienst kan ook aan één of enkele leden worden verricht, bijvoorbeeld omdat de leden niet in elk tijdvak dezelfde diensten nodig hebben en omdat het niet wenselijk is dat ieder lid de macht heeft om andere leden van de vrijstelling uit te sluiten door de desbetreffende dienst niet af te nemen.²⁶

2.4.4 Wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven

Het vierde criterium ziet op het financiële aspect van de koepel. Dit criterium komt erop neer dat de koepel ten aanzien van de diensten die zij verricht aan haar leden geen winst mag maken. Dit komt overeen met de gedachte dat de koepel een verlengstuk is van de organisaties van de leden. Bij een dergelijke mate van gelieerdheid past een winstopslag niet.²⁷

²⁴ HvJ EU 21 september 2017, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718 (*Aviva*), r.o. 32 en HvJ EU 21 september 2017, C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719 (*DNB Banka*), r.o. 37.

²⁵ HvJ EG 20 november 2003, C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (*Taksatorringen*), r.o. 62; Van Norden 2007, p. 378-379.

²⁶ HvJ EG 11 december 2008, C-407/07, ECLI:EU:C:2008:713 (*Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*), r.o. 35, 41-43.

²⁷ Van Doesum 2009, p. 235.

Echter, dit criterium betekent niet dat de koepel geen overschot mag hebben.²⁸ Zo kan een overschot bijvoorbeeld ontstaan doordat de koepel prestaties verricht aan derden. Daarnaast is het denkbaar dat een koepel onder bepaalde omstandigheden gebruik moet maken van regels omtrent transferpricing, waardoor zij verplicht is een hogere prijs te vragen dan het aandeel in de kosten. Dit vormt om twee redenen geen beletsel om de koepelvrijstelling toe te passen. Ten eerste omdat dit twee verschillende leerstukken zijn en ten tweede omdat de koepel op die manier 'onvrijwillig' winst maakt.²⁹

2.4.5 Mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden

Het laatste criterium luidt dat toepassing van de vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging mag leiden. De tekst van de Btw-richtlijn spreekt over 'kan leiden', wat erop duidt dat dit ook ziet op toekomstige concurrentie. Dit volgt tevens uit het arrest Taksatorringen.³⁰

Bovendien vormt deze voorwaarde een bijzondere voorwaarde, omdat met de invoering van de koepelvrijstelling juist beoogd is oneerlijke concurrentie tegen te gaan. Dit betreft oneerlijke concurrentie tussen grote instellingen die de desbetreffende diensten intern kunnen regelen enerzijds en kleine instellingen die genoodzaakt zijn dit via een koepel te doen anderzijds.³¹ Echter, de koepelvrijstelling kan op haar plaats ook oneerlijke concurrentie teweegbrengen, doordat de koepel op zichzelf kan worden beschouwd als een marktdeelnemer. De diensten van de koepel vinden plaats op een markt, waarbij verstoring van de mededinging kan optreden doordat de koepel de diensten vrijgesteld kan verrichten aan de leden en een onafhankelijke marktdeelnemer niet.³² Als er (potentieel) sprake is van zo'n situatie, mag de koepelvrijstelling niet worden toegepast. Desalniettemin oordeelt het HvJ EG dat er geen concurrentieverstoring optreedt, wanneer de koepel erin slaagt om los van enige belasting of vrijstelling de leden als klant te behouden.³³

2.5 Deelconclusie

Op de vraag hoe de Unierechtelijke koepelvrijstelling moet worden uitgelegd, bestaat geen eenduidig antwoord. Over veel punten van deze vrijstelling bestaat onduidelijkheid. Zo is onduidelijk waarom de vrijstelling ruimer is dan aanvankelijk in het voorstel was beoogd en ook de ratio legis ervan is niet geheel te achterhalen. De achterliggende gedachte is dat concurrentieverstoring tussen kleine en grote ondernemingen wordt tegengegaan, door het faciliteren van een vrijgesteld samenwerkingsverband voor met name kleine ondernemingen. Dit samenwerkingsverband kan diensten vrijgesteld van btw aan de leden verrichten, mits voldaan is aan vijf voorwaarden. Zo moet er sprake zijn van een zelfstandige groepering, vrijgestelde of niet-belastbare activiteiten door de leden en een rechtstreeks verband tussen de dienst en die activiteiten. Daarnaast mag er geen sprake zijn van een winstoogmerk van de koepel en mag er geen concurrentieverstoring ontstaan door het gebruik van de vrijstelling. Deze voorwaarden zijn in de Btw-richtlijn ruim geformuleerd, waardoor hier regelmatig over geprocedeerd wordt. Dit maakt dat de Unierechtelijke koepelvrijstelling volop in beweging is.

²⁸ Vgl. HvJ EG 21 maart 2002, C-174/00, ECLI:EU:C:2002:200 (*Kennemer Golf & Country Club*), r.o. 35.

²⁹ Jovanovic & Merx, *International VAT Monitor* 2016/27, afl. 5, par. 3.4.

³⁰ HvJ EG 20 november 2003, C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (*Taksatorringen*), r.o. 64.

³¹ Zie paragraaf 2.3.

³² Van Doesum 2009, p. 238.

³³ HvJ EG 20 november 2003, C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (*Taksatorringen*), r.o. 59.

Hoofdstuk 3: De koepelvrijstelling in de Wet OB 1968

3.1 Inleiding

In het voorgaande hoofdstuk is uiteengezet hoe de Unierechtelijke koepelvrijstelling eruitziet. Zoals reeds in paragraaf 2.2 is benoemd, dient elke Europese lidstaat de bepalingen van een richtlijn om te zetten in nationale wetgeving. De bepaling betreffende de koepelvrijstelling is in artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de Wet OB 1968 geïmplementeerd. Deze bepaling wordt in dit hoofdstuk nader belicht, zodat antwoord gegeven kan worden op de tweede deelvraag: “*Hoe ziet de koepelvrijstelling in de Wet OB 1968 eruit?*” Om deze vraag te beantwoorden, worden respectievelijk de totstandkoming, de systematiek en de voorwaarden van deze vrijstelling besproken.

3.2 De totstandkoming

De koepelvrijstelling is sinds 1 januari 1979 in de Wet OB 1968 opgenomen.³⁴ Het doel van de wetgever bij het invoeren van de bepaling was logischerwijs om de wet aan te passen aan de Zesde richtlijn.³⁵ Dit was nodig, omdat de Nederlandse wet op dat moment nog geen koepelvrijstelling of iets dergelijks bevatte. Echter, in Nederland was een dergelijke vrijstelling al wel mogelijk op basis van een administratief voorschrift, zo blijkt uit de memorie van toelichting.³⁶ Met de invoering van artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de Wet OB 1968 is aan deze vrijstelling een wettelijke basis gegeven.

De tekst van de bepaling is sinds de invoering daarvan slechts één keer gewijzigd. Bij deze wijziging is het woord ‘ernstige’, dat betrekking had op de concurrentievervalsing, komen te vervallen.³⁷ De bepaling in de Wet OB 1968 geeft slechts het kader aan waarbinnen de vrijstelling kan worden toegepast, wat verklaart waarom de bepaling bijna geheel hetzelfde is gebleven.³⁸ Een verdere invulling van deze bepaling is geregeld in lagere regelgeving. De wetgever vond dit nodig door de verschillende vormen die de samenwerkingsorganen in de sociale sfeer onderling vertonen.³⁹ In deze lagere regelgeving zijn in de loop der jaren wel meerdere wijzigingen aangebracht, zoals de veelbesproken afschaffing van de koepelvrijstelling voor de diensten met betrekking tot pensioenadministratie.⁴⁰

3.3 De systematiek van de wet

De koepelvrijstelling behelst volgens de Wet OB 1968 het volgende:

‘(...) zijn van de belasting vrijgesteld: bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen diensten welke door zelfstandige groeperingen van personen of lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die prestaties verrichten welke zijn vrijgesteld of waarvoor zij geen ondernemer zijn, worden verleend aan hun leden en welke rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van voornoemde prestaties, mits die groeperingen van hun leden slechts terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven en geen vervalsing van concurrentieverhoudingen optreedt’.⁴¹

Het eerste gedeelte van deze zin bevat een delegatiebepaling die het mogelijk maakt in een algemene maatregel van bestuur diensten aan te wijzen die onder de vrijstelling vallen. Dit heeft zich voltrokken in artikel 9 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (hierna: Uitv.besl. OB 1968).

³⁴ Artikel I, letter G, ten twaalfde, van de Wet van 28 december 1978 (*Stb.* 1978, 677).

³⁵ *Kamerstukken II 1977/78*, 14887, nr. 3, p. 9 (MvT).

³⁶ *Kamerstukken II 1977/78*, 14887, nr. 3, p. 24.

³⁷ Artikel VI B, van de Fiscale Verzamelwet 2015 (*Stb.* 2015, 455).

³⁸ *Vakstudie Omzetbelasting*, artikel 11 lid 1 onderdeel u Wet OB 1968, aant. 1.4 (online, bijgewerkt 16-04-2020).

³⁹ *Kamerstukken II 1977/78*, 14887, nr. 3, p. 24 (MvT).

⁴⁰ Ministeriële regeling Staatssecretaris van Financiën van 1 juli 2014 (*Stcrt.* 2014, 18872).

⁴¹ Artikel 11, lid 1, aanhef en onderdeel u, van de Wet OB 1968.

In het eerste lid van deze bepaling zijn groeperingen aangewezen die onder de vrijstelling kunnen vallen. Deze groeperingen zijn, kort gezegd: woningcoöperaties, verplegings- en verzorgingsinstellingen, kruisverenigingen en andere personen of lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Deze laatste categorie vormt een restcategorie. In het eerste lid zijn tevens voor elke groepering specifieke aanvullende vereisten uiteengezet. Deze vereisten zijn terug te vinden in tabel 1.

| Aangewezen groepering | Voor vrijstelling in aanmerking komende diensten | Van de vrijstelling uitgesloten diensten |
|--|---|--|
| Instellingen die zijn toegelaten om op de voet van de Woningwet werkzaam te zijn in het belang van de volkshuisvesting | Diensten die rechtstreeks nodig zijn voor het beheer of het onderhoud van woningwet- of premiewoningen. | - |
| Verplegings- en verzorgingsinstellingen | Diensten die rechtstreeks nodig zijn voor de vrijgestelde prestaties van artikel 11 lid 1 onderdeel c Wet OB 1968. | - Wasverzorging - Loonadministratie - Salarisadministratie - Financiële administratie - Grootboekadministratie |
| Kruisverenigingen | Diensten die rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van de vrijgestelde prestaties van artikel 11 lid 1 onderdeel f Wet OB 1968. | - |
| Andere personen of lichamen in de zin van de AWR, die prestaties verrichten welke zijn vrijgesteld of waarvoor zij geen ondernemer zijn | Diensten die rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van de vrijgestelde of onbelastbare prestaties. | - Loonadministratie - Salarisadministratie - Financiële administratie - Grootboekadministratie |

Tabel 1. Systematiek van artikel 9, eerste lid, van het Uitv.besl. OB 1968
(Bron: Van Doesum 2009, p. 240)

Uit bovenstaande tabel blijkt dat bij elke categorie is vereist dat de diensten rechtstreeks nodig zijn voor de vrijgestelde of onbelastbare prestaties. Dit vereiste komt ook terug in de kernbepaling in artikel 11, van de Wet OB 1968 en is in die zin dus dubbelop. Mijns inziens heeft de wetgever hiermee willen benadrukken dat de aangewezen zelfstandige groeperingen niet ten aanzien van al hun diensten vrijgesteld zijn, maar dat deze groeperingen steeds moeten voldoen aan de voorwaarden van de koepelvrijstelling in de Wet OB 1968. Bovendien wordt in het tweede lid van artikel 9, van het Uitv.besl. OB 1968 een algemene beperking ten aanzien van alle aangewezen groeperingen weergegeven, welke ook in de kernbepaling omtrent de koepelvrijstelling in de Wet OB 1968 is te vinden. Dit betreft het vereiste dat de koepel geen winst mag maken.⁴²

Daarnaast valt in bovenstaande tabel op dat de wetgever diensten op het gebied van loon-, salaris-, financiële en grootboekadministratie zo veel mogelijk heeft willen uitsluiten van de vrijstelling. De reden hiervan is dat het vrijstellen van deze diensten concurrentieverstorend zou werken.⁴³ Verder is in artikel 9a, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: Uitv.besch. OB 1968) een aantal diensten om dezelfde reden uitgezonderd van de koepelvrijstelling. Dit is gebaseerd op de delegatiebepaling in artikel 11, achtste lid, van de Wet OB 1968.

⁴² Zie paragraaf 2.4.4.

⁴³ Zie bijvoorbeeld de toelichting bij het Besluit van 16 maart 1986, nr. 2 (*Stb.* 1986, 423) te vinden in *Vakstudie Omzetbelasting*, artikel 11 lid 1 onderdeel u Wet OB 1968, aant. 6.5 (online, bijgewerkt 04-05-2020).

Op basis van laatstgenoemde bepaling kunnen bij ministeriële regeling diensten aangewezen worden die niet onder de vrijstelling vallen, teneinde concurrentievervalsing te voorkomen. Diensten die volgens artikel 9a, van de Uitv.besch. OB 1968 om die reden in ieder geval niet onder de koepelvrijstelling vallen zijn de volgende:

1. De ontwikkeling van geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen;
2. De ontwikkeling en terbeschikkingstelling van programmatuur voor bovenstaande systemen;
3. De begeleiding en het leiding geven aan de toepassing van bovenstaande systemen;
4. De terbeschikkingstelling van computerapparatuur;
5. Diensten op het gebied van onderhoudsbeheersing van woningen en andere gebouwen;
6. Expertisewerkzaamheden, onderzoeken, inspecties, taxaties, arbitrage en advisering op het gebied van verzekering of schade;
7. Bijstandsverlening;
8. Werkzaamheden met betrekking tot pensioenadministratie;
9. De advisering en ondersteuning van paritaire organisaties;
10. De terbeschikkingstelling van personeel.

Ten slotte heeft Hof Amsterdam geoordeeld dat de drie nationale artikelen omtrent de koepelvrijstelling een sluitende regeling vormen.⁴⁴ Het Hof overweegt namelijk dat het Ministerie van Financiën een uitputtende regeling heeft willen treffen zonder dat de uiteenlopende concurrentieverhoudingen door de inspecteur beoordeeld hoeven te worden.⁴⁵ Daarnaast overweegt het Hof dat het Ministerie het kader, zoals gesteld in de Wet OB 1968, verder heeft willen invullen.⁴⁶ Dit oordeel van het Hof houdt in dat diensten die niet expliciet zijn uitgezonderd in bovengenoemde bepalingen, wel onder de vrijstelling vallen.⁴⁷

3.4 De voorwaarden

In de Nederlandse koepelvrijstelling zijn, evenals in de Unierechtelijke koepelvrijstelling, voorwaarden opgenomen. Op het eerste gezicht lijken deze voorwaarden hetzelfde, maar toch zijn er wat discrepanties. Deze discrepanties zijn toegestaan, aangezien er geen letterlijke implementatie van de richtlijn is vereist.⁴⁸ De verschillen tussen de Nederlandse en Unierechtelijke voorwaarden worden hierna een voor een uitgewerkt. Voor de overige voorwaarden geldt dat deze hetzelfde zijn als in de Unierechtelijke koepelvrijstelling en om die reden worden deze niet verder behandeld.

3.4.1 Personen of lichamen in de zin van de AWR

Het eerste verschil heeft betrekking op een vereiste ten aanzien van de leden van de groepering. De Btw-richtlijn spreekt over 'zelfstandige groeperingen van personen', terwijl de Wet OB 1968 spreekt over 'zelfstandige groeperingen van personen of lichamen in de zin van de AWR'. Lichamen in de zin van de AWR zijn: 'verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens'.⁴⁹ Zoals reeds in paragraaf 2.4.1 vermeld, stelt de Btw-richtlijn geen eisen aan de rechtsvorm van de leden van de koepel. Het begrip 'personen' in de Btw-richtlijn duidt erop dat elk type persoon lid kan zijn van een koepel, zowel rechtspersonen als natuurlijke personen. De Nederlandse wetgever verduidelijkt dat er ook sprake kan zijn van natuurlijke personen door te spreken over personen én lichamen.

⁴⁴ Hof Amsterdam 12 augustus 1985, 1964/84, *FED* 1986/885, ECLI:NL:GHAMS:1985:BG9579, r.o. 5.6.

⁴⁵ Hof Amsterdam 12 augustus 1985, 1964/84, *FED* 1986/885, ECLI:NL:GHAMS:1985:BG9579, r.o. 5.5.

⁴⁶ Hof Amsterdam 12 augustus 1985, 1964/84, *FED* 1986/885, ECLI:NL:GHAMS:1985:BG9579, r.o. 5.6.

⁴⁷ Swinkels, *FED* 2004/259, punt 3.

⁴⁸ Zie paragraaf 2.2.

⁴⁹ Artikel 2, lid 1, onder b, van de AWR.

Ook A-G Mischo is van mening dat natuurlijke personen leden kunnen zijn van een koepel in de zin van de Btw-richtlijn.⁵⁰ In de Nederlandse bepaling is er verder voor gekozen om aan te sluiten bij de definitie in de AWR, waardoor dezelfde zinsnede wordt gebruikt als in de bepaling omtrent de fiscale eenheid in de Wet OB 1968.⁵¹ Dit is dus niet ongebruikelijk in de Nederlandse wet. Kortom, het verschil omtrent de leden van de koepel kan gezien worden als een invulling en precisering van het begrip uit de richtlijn, en vormt om die reden geen knelpunt.

3.4.2 Rechtstreeks nodig

Het tweede verschil heeft betrekking op de derde voorwaarde voor de toepassing van de vrijstelling, namelijk dat de diensten van de koepel direct nodig moeten zijn voor de vrijgestelde diensten van de leden.⁵² De Unierechtelijke bepaling spreekt hier over 'direct nodig', terwijl de Nederlandse bepaling spreekt over 'rechtstreeks nodig'. Direct en rechtstreeks betekenen echter exact hetzelfde en om die reden vormt ook dit verschil geen knelpunt.

3.4.3 Het concurrentie criterium

Het derde verschil heeft te maken met het concurrentie criterium.⁵³ De tekst in de Btw-richtlijn luidt: 'mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden', terwijl de Wet OB 1968 spreekt over: 'mits (...) geen verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt'. Een van de verschillen tussen deze twee zinsneden is dat de Nederlandse bepaling slechts betrekking lijkt te hebben op bestaande concurrentieverstoring, terwijl de Unierechtelijke bepaling ook ziet op toekomstige concurrentieverstoring. De Nederlandse bepaling bevat namelijk geen 'kan-bepaling' of iets dergelijks. Dit maakt het concurrentie criterium in de Nederlandse koepelvrijstelling minder streng, waardoor het toepassingsgebied van de vrijstelling ruimer wordt. Echter, hierbij dient een kleine kanttekening gemaakt te worden. Het HvJ EG heeft namelijk geoordeeld dat het op basis van de Btw-richtlijn mogelijk is om de koepelvrijstelling tijdelijk te verlenen.⁵⁴ De toestemming tot verlening van de vrijstelling hoeft pas geweigerd te worden indien het gevaar op concurrentieverstoring, op de korte of lange termijn, reëel is.⁵⁵ Het concurrentie criterium uit de Unierechtelijke koepelvrijstelling blijkt op basis van dit oordeel dus iets minder streng te zijn dan de wettekst doet vermoeden, waardoor het verschil met de Nederlandse koepelvrijstelling geringer wordt. Toch blijft de drempel om de koepelvrijstelling toe te passen op dit punt hoger in de Btw-richtlijn dan in de Wet OB 1968.

Daarnaast wijkt de invulling van het concurrentie criterium op een ander punt af in de Nederlandse wet ten opzichte van de Btw-richtlijn. Zo is in de hiervoor besproken lagere Nederlandse regelgeving een aantal diensten bij wijze van fictie uitgesloten van de koepelvrijstelling. Deze diensten zijn hoe dan ook uitgesloten, of in een specifieke situatie sprake is van concurrentieverstoring is daarbij niet relevant. Bovendien kan hiertegen geen tegenbewijs worden geleverd.⁵⁶ Echter, in de arresten Commissie/Duitsland en Infohos heeft het HvJ EU geoordeeld dat een algemene beperking van de vrijstelling op basis van het concurrentie criterium niet is toegestaan.⁵⁷

⁵⁰ Concl. A-G J. Mischo, ECLI:EU:C:1989:163, bij HvJ EG 15 juni 1989, 348/87 (*Stichting Uitvoering Financiële Acties*), par. 12.

⁵¹ Artikel 7, lid 4, van de Wet OB 1968.

⁵² Zie paragraaf 2.4.3.

⁵³ Zie paragraaf 2.4.5.

⁵⁴ HvJ EG 20 november 2003, C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (*Taksatorringen*), r.o. 68.

⁵⁵ HvJ EG 20 november 2003, C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (*Taksatorringen*), r.o. 64.

⁵⁶ Van Doesum 2009, p. 242.

⁵⁷ HvJ EU 21 september 2017, C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721 (*Commissie/Duitsland*), r.o. 67 en HvJ EU 20 november 2019, C-400/18, ECLI:EU:C:2019:992 (*Infohos*), r.o. 50.

Naar aanleiding van deze jurisprudentie rijst de vraag of de Nederlandse invulling van het concurrentie criterium te streng is, aangezien een koepel die een van de koepelvrijstelling uitgesloten dienst verricht nooit in aanmerking kan komen voor de vrijstelling, ook niet als er in het specifieke geval geen concurrentieverstoring optreedt. Daartegenover staat dat een koepel die een dienst verricht die niet is uitgesloten van de koepelvrijstelling, maar wel in een specifieke situatie concurrentieverstorend werkt, wel gebruik kan maken van de vrijstelling. Dit onderwerp vereist een nadere uitleg en wordt om die reden verder uitgewerkt in hoofdstuk 5.

3.5 Deelconclusie

Het antwoord op de vraag hoe de koepelvrijstelling in de Wet OB 1968 eruitziet, is dat deze sterk lijkt op de Unierechtelijke koepelvrijstelling. Dezelfde voorwaarden komen in de bepaling naar voren, met hier en daar wat tekstuele verschillen. Het belangrijkste verschil heeft betrekking op de systematiek van de wet wat betreft de uitwerking van het concurrentie criterium. De bepaling in de Wet OB 1968 is de kernbepaling en deze is verder uitgewerkt in het Uitv.besl. OB 1968 en de Uitv.besch. OB 1968. In deze laatste bepalingen worden diensten van de koepelvrijstelling uitgesloten, omdat deze per definitie concurrentieverstorend werken. De vraag is of dit wel in overeenstemming is met het EU-recht.

Hoofdstuk 4: De soort vrijgestelde activiteiten die de leden moeten verrichten

4.1 Inleiding

Een van de voorwaarden voor de toepassing van de koepelvrijstelling is dat de leden van de koepel vrijgestelde of niet-belastbare activiteiten dienen te verrichten.⁵⁸ Het HvJ EU heeft zich in 2017 op één dag in een drietal arresten uitgesproken over het type vrijgestelde activiteiten die de leden dienen te verrichten om de koepelvrijstelling van toepassing te laten zijn.⁵⁹ In dit hoofdstuk wordt verder op die jurisprudentie ingegaan, teneinde een antwoord te kunnen geven op de derde deelvraag: “*Welke soort vrijgestelde activiteiten van de leden wordt, Unierechtelijk gezien, bedoeld met ‘vrijgestelde activiteiten’?*” Hierbij worden respectievelijk de arresten Aviva, DNB Banka, Commissie/Duitsland en Commissie/Luxemburg behandeld, gevolgd door een uiteenzetting van de gevolgen van deze arresten.

4.2 Aviva

4.2.1 De casus

Het eerste arrest betreft Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie (hierna: Aviva), een Poolse onderneming die deel uitmaakt van de Aviva groep, die actief is op het gebied van verzekerings- en pensioendiensten in Europa. Deze groep wil centra voor gemeenschappelijke diensten oprichten in verschillende lidstaten in Europa, gedreven in de rechtsvorm van een Europees economisch samenwerkingsverband (hierna: EESV). Het doel van zo’n EESV is het verrichten van enkele backoffice activiteiten. In het kader van het verrichten van deze diensten aan Aviva, rees de vraag of het EESV gebruik kan maken van de koepelvrijstelling. De Poolse rechter heeft hierover prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU, specifiek over de invulling van het concurrentie criterium.

4.2.2 Conclusie A-G Kokott

Alvorens in te gaan op de prejudiciële vragen, onderzoekt A-G Kokott in haar conclusie of Aviva überhaupt onder de materiële werkingssfeer van de koepelvrijstelling valt. Ze merkt op dat uit de bewoordingen van de bepaling in de Btw-richtlijn niet kan worden afgeleid of de vrijstelling is bedoeld voor alle of alleen bepaalde vrijgestelde groeperingen.⁶⁰ Vervolgens stelt de A-G dat vrijstellingen restrictief uitgelegd moeten worden, met inachtneming van het doel en de doeltreffendheid van de bepaling. In dat licht bezien, moeten volgens haar vrijstellingen die dienen als verruiming voor andere vrijstellingen uitgelegd worden binnen het doel van de te verruimen vrijstelling.⁶¹ Zo is het doel van het vrijstellen van verzekeringsdiensten om directe samenloop van assurantiebelasting en btw bij de uiteindelijke prestatie te vermijden. Het vrijstellen van btw van de inputprestaties, van het EESV aan Aviva, acht zij niet noodzakelijk voor het bereiken van dit doel.⁶²

Vervolgens merkt de A-G ten aanzien van de systematiek van de wet op dat de koepelvrijstelling onder het opschrift ‘Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang’ is opgenomen. De A-G volgt de Europese Commissie niet in haar verklaring dat dit komt doordat de koepelvrijstelling aanvankelijk enkel voor de medische sector was bedoeld. Bij de overgang van de Zesde richtlijn naar de huidige Btw-richtlijn is hier immers niets aan veranderd.

⁵⁸ Zie paragraaf 2.4.2.

⁵⁹ HvJ EU 21 september 2017, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718 (*Aviva*), HvJ EU 21 september 2017, C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719 (*DNB Banka*) en HvJ EU 21 september 2017, C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721 (*Commissie/Duitsland*).

⁶⁰ Concl. A-G J. Kokott, ECLI:EU:C:2017:150, bij HvJ EG 21 september 2017, C-605/15 (*Aviva*), par. 19.

⁶¹ Concl. A-G J. Kokott, ECLI:EU:C:2017:150, bij HvJ EG 21 september 2017, C-605/15 (*Aviva*), par. 22.

⁶² Concl. A-G J. Kokott, ECLI:EU:C:2017:150, bij HvJ EG 21 september 2017, C-605/15 (*Aviva*), par. 23.

Ook uit het voorstel van de Europese Commissie om de koepelvrijstelling voor de banken- en verzekeringsbranche in te voeren, blijkt volgens de A-G dat een beperkte reikwijdte van het criterium betreffende de vrijgestelde activiteiten in dit geval passend is.⁶³ Kortom, het doel en de systematische positie van artikel 132, eerste lid, onderdeel f, van de Btw-richtlijn duiden er volgens A-G Kokott op dat een groepering van verzekeringsondernemingen, zoals de Aviva-groep, niet valt onder de materiële reikwijdte van de koepelvrijstelling.

4.2.3 Oordeel van het HvJ EU

Het Hof begint zijn oordeel eveneens met het toetsen of verzekeringsactiviteiten onder de materiële reikwijdte van de koepelvrijstelling vallen. Het Hof overweegt, net als de A-G, in rechtsoverweging (hierna: r.o.) 23 dat uit de bewoordingen van de bepaling in de Btw-richtlijn niet kan worden afgeleid dat verzekeringsactiviteiten uitgesloten zijn van de vrijstelling.

Vervolgens wendt het Hof zich tot de context en het doel van de bepaling. Wat betreft de context oordeelt het Hof in r.o. 26 en 27 dat de koepelvrijstelling is opgenomen in artikel 132, van de Btw-richtlijn, waar het opschrift 'Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang' boven staat. De koepelvrijstelling staat dus niet in artikel 135, waar de 'Vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten' zijn opgenomen, zoals voor handelingen ter zake van verzekering. De vrijstelling is tevens niet opgenomen onder het opschrift 'Algemene bepalingen'.

Wat betreft het doel van de koepelvrijstelling richt het Hof zich op het doel van artikel 132 in zijn geheel. Het Hof stelt in r.o. 28 dat het doel van alle bepalingen binnen artikel 132, van de Btw-richtlijn is: het vrijstellen van btw van bepaalde activiteiten van algemeen belang, zodat de hogere kosten die bij heffing van btw zouden optreden worden vermeden, waardoor de toegang tot de diensten en de levering van goederen vergemakkelijkt wordt.

Het Hof oordeelt op basis van de context en het doel van het artikel als geheel dat deze vrijstelling alleen benut kan worden door groeperingen waarvan de leden activiteiten van algemeen belang uitoefenen die in artikel 132, van de Btw-richtlijn zijn genoemd. Aviva kan dus geen gebruik maken van de koepelvrijstelling, aangezien verzekeringsactiviteiten geen activiteiten van algemeen belang zijn.

Echter, het Hof lijkt ook aan te voelen dat dit oordeel voor de lidstaten onverwacht komt. Veel lidstaten gingen er namelijk van uit dat verzekeringsactiviteiten wel onder de vrijstelling kunnen vallen, op grond van het arrest Taksatorringen, dat uit 2003 stamt.⁶⁴ In dat arrest heeft het Hof prejudiciële vragen beantwoord over de reikwijdte van de koepelvrijstelling, ondanks dat het een groepering betrof die verzekeringsactiviteiten verrichtte. Het Hof merkt in r.o. 33 hierover op dat het zich in dat arrest niet heeft uitgelaten over de vraag of verzekeringsactiviteiten onder de vrijstelling vallen. De lidstaten hebben het zwijgen van het Hof dus verkeerd geïnterpreteerd.

Toch is die interpretatie van de lidstaten wel te begrijpen. In r.o. 65 van het arrest Taksatorringen oordeelde het Hof namelijk als volgt: '(...) dat vrijstelling van btw op basis van deze bepaling moet worden geweigerd aan een vereniging als die in het hoofdgeding, *die aan alle voorwaarden van deze bepaling voldoet*, indien er een reëel gevaar bestaat dat de vrijstelling op zich op korte termijn of in de toekomst tot concurrentievervalsing kan leiden.'⁶⁵ Op basis van dit rechtsoordeel lijkt het alsof de groepering in het arrest Taksatorringen voldoet aan alle voorwaarden, het concurrentiecriterium daargelaten, ondanks het verrichten van verzekeringsactiviteiten.

⁶³ Concl. A-G J. Kokott, ECLI:EU:C:2017:150, bij HvJ EU 21 september 2017, C-605/15 (*Aviva*), par. 30. Het voorstel betreft COM(2007)747.

⁶⁴ HvJ EG 20 november 2003, C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (*Taksatorringen*).

⁶⁵ Cursivering door Hummel, *BNB* 2018/15, punt 12.

De stelling van het Hof dat het zich in het arrest Taksatorringen niet over verzekeringsactiviteiten als mogelijk toegestane vrijgestelde activiteit heeft uitgelaten, is in die zin dus een beetje een doodoener.⁶⁶ Het Hof lijkt in het arrest Aviva (tevens in de hierna besproken arresten DNB Banka en Commissie/Duitsland) dus terug te komen op het eerdere oordeel in het arrest Taksatorringen, al geeft het Hof dit niet expliciet aan. Het Hof had dit echter gerust kunnen doen, aangezien terugkomen op een eerder oordeel niet strijdig is met de bindende werking van arresten en de werking ex tunc, doordat de terugwerkende kracht van de nieuwe uitleg wordt beperkt op grond van het rechtszekerheidsbeginsel.⁶⁷ Bovendien zou het niet de eerste keer zijn dat het Hof op een eerder oordeel terugkomt.⁶⁸

4.3 DNB Banka

4.3.1 De casus

Het tweede arrest betreft DNB Banka, een Letse kredietinstelling die als onderdeel van het DNB-concern financiële diensten verricht. DNB Banka wil de koepelvrijstelling toepassen op financiële diensten die zij ontvangt van haar moedermaatschappij en op informaticadiensten die zij ontvangt van haar zustermaatschappij. De koepelvrijstelling was ten tijde van deze activiteiten nog niet omgezet in nationaal Lets recht. De Letse rechter heeft prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU, met name over wanneer sprake is van een zelfstandige groepering en over de mogelijke grensoverschrijdende toepassing van de koepelvrijstelling.

4.3.2 Conclusie A-G Kokott

In dit arrest concludeert dezelfde A-G als in het hierboven besproken arrest, namelijk mevrouw J. Kokott. Voor wat betreft de materiële reikwijdte van de vrijstelling verwijst zij naar haar redenering in de conclusie bij het arrest Aviva. Op grond van die redenering concludeert zij dat ook financiële diensten niet onder de reikwijdte van de koepelvrijstelling vallen, aangezien financiële handelingen niet in artikel 132, van de Btw-richtlijn zijn opgenomen.⁶⁹

4.3.3 Oordeel van het HvJ EU

Het oordeel van het Hof is eveneens nagenoeg gelijk aan het oordeel in het hiervoor besproken arrest Aviva. Ook hier wordt op basis van het doel en de context van de bepaling beargumenteerd dat de koepelvrijstelling slechts benut kan worden door zelfstandige groeperingen waarvan de leden een activiteit van algemeen belang in de zin van artikel 132, van de Btw-richtlijn uitoefenen.⁷⁰ Derhalve kan een groepering waarvan de leden een economische activiteit op het gebied van financiële diensten uitoefenen, zoals het DNB-concern, geen aanspraak maken op de koepelvrijstelling. De eigenlijke prejudiciële vragen worden hier, evenals in het arrest Aviva, niet beantwoord.

⁶⁶ Hummel, *BNB* 2018/15, punt 12.

⁶⁷ Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 2017/49.15.

⁶⁸ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 7 september 1999, C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390 (*Gregg*), r.o. 15, waarin het Hof terugkomt op een eerder oordeel wat betreft de toepassing van artikel 13A, lid 1, van de Zesde richtlijn op natuurlijke personen.

⁶⁹ Concl. A-G J. Kokott, ECLI:EU:C:2017:145, bij HvJ EU 21 september 2017, C-326 (*DNB Banka*), par. 46.

⁷⁰ HvJ EU 21 september 2017, C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719 (*DNB Banka*), r.o. 24-45. Vgl. HvJ EU 21 september 2017, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718 (*Aviva*), r.o. 19-40.

4.4 Commissie/Duitsland

4.4.1 De casus

Het laatste arrest, Commissie/Duitsland, behelst, zoals de naam van het arrest reeds doet vermoeden, een procedure van de Europese Commissie tegen Duitsland. De Commissie stelt dat Duitsland artikel 132, eerste lid, onderdeel f, van de Btw-richtlijn niet juist heeft geïmplementeerd in de nationale wetgeving, aangezien Duitsland de koepelvrijstelling heeft beperkt tot groeperingen waarvan de leden een dienst in de gezondheidszorg verrichten. Het standpunt van de Commissie is primair dat de vrijstelling benut kan worden door alle groeperingen waarvan de leden vrijgestelde activiteiten verrichten. Subsidiar betoogt de Commissie dat de vrijstelling tevens niet kan worden beperkt tot de medische sector, indien de vrijstelling alleen geldt voor vrijgestelde activiteiten van algemeen belang. De Commissie baseert haar argumenten op de bewoordingen, het doel en de context van de bepaling, alsmede op het arrest Taksatorringen.

4.4.2 Conclusie A-G Wathelet

A-G Wathelet komt tot een andere conclusie dan A-G Kokott bij de voorgaande arresten. Eerstgenoemde A-G is namelijk van mening dat de koepelvrijstelling niet beperkt is tot handelingen van groeperingen die actief zijn op gebieden van algemeen belang. Hij komt tot deze conclusie op basis van een systematische, teleologische en tekstuele benadering van de bepaling.

Ten aanzien van de systematische analyse vergelijkt hij de koepelvrijstelling met de fiscale eenheid in de btw. Hij komt tot de conclusie dat hoewel de oplossingen van de twee methoden verschillend zijn, het resultaat hetzelfde is. De twee methoden zijn dus substitueerbaar. Bij een fiscale eenheid worden nauw met elkaar verbonden personen als één belastingplichtige aangemerkt, waardoor onderlinge dienstverlening een interne aangelegenheid wordt en derhalve buiten de btw-heffing valt. Op basis van die redenering stelt A-G Wathelet dat dienstverlening van de koepel aan haar leden ook moet worden gezien als een interne aangelegenheid. Volgens hem was het dus correcter geweest deze diensten buiten de reikwijdte van de btw te laten, in plaats van te spreken van een vrijstelling. Desalniettemin is hij van mening dat de koepelvrijstelling op basis van deze systematische analyse niet kan worden beperkt tot bepaalde activiteiten van algemeen belang, en al helemaal niet tot activiteiten in de gezondheidssector, nu dat bij de fiscale eenheid ook niet het geval is.⁷¹

Vervolgens benadert de A-G de bepaling vanuit een teleologisch perspectief, waarbij hij kijkt naar het doel van de koepelvrijstelling op zichzelf. Het doel van de koepelvrijstelling is volgens de A-G het voorkomen dat personen die zich in een groepering verenigen tegen niet-aftrekbare btw aanlopen. Op basis van dit doel behoren alle vrijgestelde en niet-belastbare activiteiten onder de vrijstelling te vallen, zo stelt hij in paragraaf 86.

Tot slot benadert de A-G de bepaling vanuit een tekstueel perspectief. Hierbij beargumenteert hij op basis van de ontstaansgeschiedenis van de bepaling dat een beperking tot de medische sector niet langer mogelijk is, ten gevolge van de afschaffing van de mogelijkheid tot een dergelijke beperking per 1 januari 1990.⁷² Ook uit de bewoordingen van de bepaling is niet af te leiden dat de vrijstelling beperkt is tot een bepaalde beroepscategorie, zo stelt hij in de paragrafen 95 en 96. Daarbij brengt het opschrift van artikel 132, van de Btw-richtlijn hem niet op andere gedachten, aangezien een opschrift volgens hem slechts dient als een aanwijzing van de inhoud van een bepaling en het opschrift bovendien is te verklaren vanuit de ontstaansgeschiedenis.⁷³

⁷¹ Concl. A-G M. Wathelet, ECLI:EU:C:2017:272, bij HvJ EU 21 september 2017, C-616/15 (*Commissie/Duitsland*), par. 72-83.

⁷² Artikel 1, van de Achttiende Richtlijn van de Raad van 18 juli 1989 (89/465/EEG).

⁷³ Concl. A-G M. Wathelet, ECLI:EU:C:2017:272, bij HvJ EU 21 september 2017, C-616/15 (*Commissie/Duitsland*), par. 104 en 106-107.

4.4.3 Oordeel van het HvJ EU

Het oordeel van het Hof is gelijklopend aan zijn oordeel in de arresten Aviva en DNB Banka, wat betreft het type vrijgestelde activiteit dat de leden van de koepel dienen te verrichten. Echter, de beperking van Duitsland tot vrijgestelde medische activiteiten acht het Hof niet in overeenstemming met de tekst, het doel en de ontstaansgeschiedenis van de bepaling.⁷⁴

4.5 Commissie/Luxemburg

Ten slotte heeft het HvJ EU in 2017 een vierde arrest gewezen omtrent de koepelvrijstelling, namelijk het arrest Commissie/Luxemburg.⁷⁵ Dit arrest betreft een andere invalshoek van de vraag welke vrijgestelde activiteiten de leden dienen te verrichten, namelijk of de leden ook enkele belaste prestaties mogen verrichten, naast de vrijgestelde. Dit mag blijken uit dit arrest alleen als deze prestaties nodig zijn voor de uitoefening van de vrijgestelde activiteit. Ten tijde van dit arrest gold er in Nederland echter een ander criterium, namelijk dat belaste prestaties verricht kunnen worden onder de koepelvrijstelling, als de diensten van de koepelorganisatie hoofdzakelijk (voor 70% of meer) ingezet worden voor onbelaste of vrijgestelde activiteiten.⁷⁶ Dit Nederlandse beleid is vrijwel hetzelfde als het Luxemburgse beleid dat ter discussie stond in het arrest Commissie/Luxemburg. Deze verruimde toepassing heeft de Staatssecretaris van Financiën dan ook ingetrokken per 1 januari 2018, naar aanleiding van laatstgenoemd arrest.⁷⁷ Dit punt vormt dus niet langer een struikelblok voor de toepassing van de koepelvrijstelling en wordt derhalve in deze scriptie niet verder behandeld.

4.6 De gevolgen

Uit de arresten Aviva, DNB Banka en Commissie/Duitsland blijkt dat de koepelvrijstelling slechts benut kan worden door groeperingen waarvan de leden activiteiten van algemeen belang in de zin van artikel 132, van de Btw-richtlijn verrichten. De activiteiten van algemeen belang die genoemd worden in de desbetreffende bepaling zijn onder andere ziekenhuisverpleging en medische verzorging, de levering van menselijke organen, tandartsdiensten, maatschappelijk werk en sociale zekerheid, prestaties door bejaardentehuizen, het geven van onderwijs, sommige diensten die samenhangen met de beoefening van sport en bepaalde culturele diensten. In de Nederlandse bepalingen omtrent de koepelvrijstelling wordt geen onderscheid gemaakt in het type vrijgestelde activiteit. Als gevolg daarvan wordt de koepelvrijstelling in Nederland toegepast in uiteenlopende sectoren, waaronder het onderwijs, de zorg, de sociaal-culturele sector, de publieke sector, de woningcorporatie sector, de financiële en de verzekeringssector.⁷⁸ Voor de eerste drie sectoren vormt de besproken jurisprudentie geen probleem, aangezien de betreffende prestaties zijn opgenomen in artikel 132, van de Btw-richtlijn. Ook voor de publieke sector lijkt er niets aan de hand te zijn, aangezien de koepelvrijstelling nog steeds gebruikt kan worden voor niet-belastbare activiteiten. Ten aanzien van deze activiteiten lijkt overigens de algemeen belang-eis niet te gelden, zodat op dit moment de koepelvrijstelling nog altijd gebruikt kan worden door gemeenten die bijvoorbeeld samenwerken op het gebied van belastingheffing.⁷⁹ De meningen zijn hierover echter verdeeld. Zo stelt Van Norden dat de koepelvrijstelling helemaal niet meer benut kan worden door niet-belastingplichtigen.⁸⁰

⁷⁴ HvJ EU 21 september 2017, C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721 (*Commissie/Duitsland*), r.o. 55-60.

⁷⁵ HvJ EU 4 mei 2017, C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333 (*Commissie/Luxemburg*).

⁷⁶ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 15 februari 2016 (*Aanhangsel Handelingen II 2015/16*, nr. 1540).

⁷⁷ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 15 september 2017 (*Kamerstukken II 2017/2018*, 34550, nr. 54 (Verslag II)).

⁷⁸ Merkx, *FED 2017/152*, punt 4.

⁷⁹ Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N 2017/49.15*.

⁸⁰ Van Norden, *NLF 2018/1540*.

Voor de financiële en verzekeringssector lijkt het een uitgemaakte zaak voor wat betreft het gebruik van de koepelvrijstelling, aangezien deze sectoren expliciet door het HvJ EU in de arresten *Aviva* en *DNB Banka* zijn uitgesloten. Ook voor woningcorporaties lijkt het een lastige kwestie te worden, omdat de verhuur van woningen is vrijgesteld op grond van artikel 135, eerste lid, onderdeel I, van de Btw-richtlijn.⁸¹

Het HvJ EU geeft enkele handvatten voor lidstaten die op basis van het arrest *Taksatorringen* uit zijn gegaan van een te ruime reikwijdte van het criterium betreffende de vrijgestelde activiteiten, waaronder Nederland. Het Hof overweegt dat:

1. lidstaten definitief verstreken belastingtijdvakken niet kunnen heropenen;
2. de richtlijn uit zichzelf geen verplichtingen aan particulieren kan opleggen, zodat nationale autoriteiten geen beroep kunnen doen op de bepaling in de Btw-richtlijn om de vrijstelling aan groeperingen van verzekeringsmaatschappijen of kredietinstellingen te weigeren;
3. de verplichting tot richtlijnconforme interpretatie begrensd wordt door de algemene rechtsbeginselen, met name het rechtszekerheidsbeginsel;
4. het verbod op terugwerkende kracht in de weg staat aan een uitleg *contra legem* van het nationale recht.⁸²

Uit deze handvatten volgt dat een omgekeerde verticale rechtstreekse werking, dus een beroep op de richtlijn door een overheid ten laste van een particulier, op basis van het Unierecht niet mogelijk is.⁸³ Bovendien is een richtlijnconforme interpretatie van de Nederlandse bepalingen waarschijnlijk niet realiseerbaar, gezien de bewoordingen van artikel 9, eerste lid, onderdeel f, van het Uitv.besl. OB 1968.⁸⁴ Dit wordt bevestigd door het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën dat het Uitv.besl. OB 1968 als gevolg van de arresten *Aviva*, *DNB Banka* en *Commissie/Duitsland* moet worden aangepast.⁸⁵ Zolang de bepaling in het nationale recht niet is gewijzigd, kan de Belastingdienst de vrijstelling aan groeperingen van leden die verzekerings- of financiële activiteiten verrichten dus niet weigeren. Met andere woorden, op dit moment zijn er nog geen gevolgen voor de samenwerkende woningcorporaties, verzekeringsmaatschappijen en andere financiële instellingen in Nederland, aangezien de nationale bepaling nog niet is gewijzigd. Een geplande inperking van de vrijstelling per 1 januari 2019 is juist opgeschort door de Staatssecretaris.⁸⁶

Daarentegen hebben de hiervoor besproken arresten wel gevolgen voor Nederland als lidstaat, nu blijkt dat een Unierechtelijke bepaling uit de Btw-richtlijn niet juist is geïmplementeerd in de nationale wetgeving. Hierbij dient echter een kanttekening gemaakt te worden. Een aantal diensten van koepels is namelijk reeds uitgezonderd van de koepelvrijstelling in artikel 9, van het Uitv.besl. OB 1968 en artikel 9a, van de Uitv.besch. OB 1968. Hieronder vallen bijvoorbeeld werkzaamheden met betrekking tot pensioenadministratie, waardoor Nederlandse pensioenfondsen per saldo geen praktisch nut meer ondervinden van de koepelvrijstelling. Daarnaast zijn IT- en administratieve diensten uitgesloten van de koepelvrijstelling, waardoor het praktisch nut van de koepelvrijstelling ook voor de financiële sector voor een groot deel is ingeperkt. Dit neemt niet weg dat er bepaalde diensten zijn die nog steeds door een koepel in de financiële sector aangeboden kunnen worden. In die zin is de Nederlandse koepelvrijstelling dus niet helemaal in overeenstemming met het Unierecht, maar het is niet zo dat de financiële sector in Nederland onbeperkt gebruik kan maken van de vrijstelling.

⁸¹ Merkx, *FED* 2017/152, punt 4.

⁸² HvJ EU 21 september 2017, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718 (*Aviva*), r.o. 35-37; HvJ EU 21 september 2017, C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719 (*DNB Banka*), r.o. 40-42.

⁸³ Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 2017/49.15.

⁸⁴ Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 2017/49.15.

⁸⁵ *Kamerstukken II* 2017/18, 34775, nr. 43, p. 12.

⁸⁶ *Kamerstukken II* 2017/18, 22112, nr. 2591, p. 20.

De Europese Commissie kan als gevolg hiervan een inbreukprocedure tegen Nederland starten, op grond van artikel 258, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. De kans dat de Europese Commissie dit doet is niet zo groot, aangezien de Commissie zelf in het arrest Commissie/Duitsland pleitte voor een ruime reikwijdte van het criterium betreffende de vrijgestelde activiteiten. Ongeacht een mogelijke inbreukprocedure blijft het een feit dat de Nederlandse bepaling omtrent de koepelvrijstelling niet helemaal in overeenstemming is met het recht van de EU, wat betreft de toegestane vrijgestelde activiteiten van de leden. De benodigde aanpassingen om de Nederlandse koepelvrijstelling in overeenstemming te brengen met de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het HvJ EU worden besproken in hoofdstuk 6 van deze scriptie.

4.7 Voorstel van de Europese Commissie

Naast een mogelijke aanpassing op nationaal niveau, zijn er ook oplossingen denkbaar op Europees niveau. Zo heeft de Europese Commissie in 2007 reeds een voorstel gedaan om een vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de verzekerings- en financiële sector in de Btw-richtlijn op te nemen.⁸⁷ Dit voorstel is per 30 april 2016 weer ingetrokken.⁸⁸ In het kader van de zogenaamde 'quick fixes' is de koepelvrijstelling recentelijk weer ter sprake gekomen in Europees verband. De vrijstelling is op voordracht van enkele lidstaten als vijfde 'quick fix' toegevoegd, in het kader van de verbeteringen in de aanloop naar het definitieve btw-stelsel.⁸⁹ Vanwege deze toevoeging kon tijdens de Ecofinraad van juni 2018 geen overeenstemming worden bereikt over de 'quick fixes'.⁹⁰ In het akkoord van 28 september 2018 is daarom de vijfde 'quick fix' omtrent de koepelvrijstelling vervallen. In de bijlage bij dat akkoord heeft de Europese Commissie toegezegd de materie omtrent de koepelvrijstelling nader te onderzoeken en eventueel te komen met een nieuw voorstel.⁹¹ Wellicht komt er binnenkort dus meer ruimte voor Unierechtelijke samenwerkingsverbanden in de verzekerings- en financiële sector, wat betreft het vrijgesteld onderling verrichten van diensten. De Europese Commissie is zich er in ieder geval opnieuw over aan het buigen.

4.8 Deelconclusie

Uit de arresten Aviva, DNB Banka en Commissie/Duitsland blijkt dat Unierechtelijk gezien met 'vrijgestelde activiteiten' wordt bedoeld: vrijgestelde activiteiten van algemeen belang, in de zin van artikel 132, van de Btw-richtlijn. Daarnaast blijkt uit het arrest Commissie/Luxemburg dat enkele belaste activiteiten naast deze vrijgestelde activiteiten ook zijn toegestaan, mits deze belaste activiteiten nodig zijn voor de uitoefening van de vrijgestelde activiteiten. Als gevolg van deze jurisprudentie blijkt dat de koepelvrijstelling in Nederland te ruim wordt toegepast. Teneinde de Nederlandse koepelvrijstelling in overeenstemming te brengen met het Unierecht, is een aanpassing van de Nederlandse bepaling vereist, zolang er nog geen oplossing op Europees niveau is.

⁸⁷ COM(2007)747.

⁸⁸ *PbEU* 2016, C 115/04.

⁸⁹ 'EU stelt invoering quick fixes in aanloop naar definitief btw-stelsel uit', pwc.nl, 22 juni 2018.

⁹⁰ Verslag van de Eurogroep en Ecofinraad 1 en 2 oktober 2018, p. 5 (bijlage bij Kamerbrief van 11 oktober 2018).

⁹¹ Annex II bij het akkoord van 28 september 2018, 12564/18, ECOFIN 849.

Hoofdstuk 5: Het concurrentie criterium

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt een andere voorwaarde voor de toepassing van de koepelvrijstelling toegelicht, namelijk het concurrentie criterium. Dit criterium houdt in dat de koepelvrijstelling moet worden geweigerd indien toepassing ervan met zich meebrengt dat onafhankelijke marktdeelnemers van de markt worden gedrukt. Het HvJ EU heeft zich een aantal keer over de invulling van het concurrentie criterium uitgesproken, met name in de arresten *Commissie/Duitsland* en *Infohos*.⁹² Daarnaast is op dit moment de zaak *Kaplan* aanhangig bij het HvJ EU, waarin A-G Kokott onlangs heeft geconcludeerd, onder andere omtrent het concurrentie criterium.⁹³ In dit hoofdstuk wordt aan de hand van de genoemde jurisprudentie antwoord gegeven op de vierde deelvraag: “*Hoe dient, Unierechtelijk gezien, het concurrentie criterium ingevuld te worden in de nationale wetgeving?*” Hierbij worden respectievelijk de arresten *Commissie/Duitsland* en *Infohos* en de zaak *Kaplan* behandeld, gevolgd door een uiteenzetting van de gevolgen hiervan, specifiek voor Nederland.

5.2 Commissie/Duitsland

5.2.1 De casus

Het eerste arrest dat relevant is voor de uitlegging van het concurrentie criterium, is het hiervoor besproken arrest *Commissie/Duitsland*.⁹⁴ In dat arrest stelt Duitsland, subsidiair, dat een beperking van de koepelvrijstelling tot het gebied van de gezondheidszorg gerechtvaardigd wordt door het concurrentie criterium. In andere sectoren zou het gebruik van de vrijstelling tot verstoring van de mededinging kunnen leiden, zo stelt Duitsland.

5.2.2 Conclusie A-G Wathelet

A-G Wathelet is van mening dat van geval tot geval moet worden onderzocht of een risico bestaat op concurrentievervalsing.⁹⁵ Hij baseert zijn standpunt op voorgaande arresten van het HvJ EU, namelijk *Bridport and West Dorset Golf Club* en *Taksatorringen*.⁹⁶ In het eerstgenoemde arrest heeft het Hof in r.o. 35 omtrent een soortgelijk criterium geoordeeld dat lidstaten niet zodanige maatregelen mogen nemen dat de werkingssfeer van een vrijstelling wordt beperkt. In het arrest *Taksatorringen* heeft het Hof in r.o. 65 geoordeeld dat de koepelvrijstelling geweigerd moet worden wanneer ‘er een *reëel* gevaar bestaat dat de vrijstelling *op zich* op korte termijn of in de toekomst tot concurrentievervalsing *kan leiden*’.⁹⁷ A-G Wathelet concludeert dat het onmogelijk is in algemene zin bepaalde beroepsgroepen van de vrijstelling uit te sluiten, aangezien er een reëel gevaar op concurrentievervalsing moet worden vastgesteld. De Duitse wetgever heeft niet voor alle uitgesloten beroepsgroepen onderzocht of er sprake is van een reëel gevaar op verstoring van de mededinging bij het gebruik van de vrijstelling, zo stelt de A-G in paragraaf 124. Bovendien blijkt uit de Duitse wetgeving dat bij koepels die actief zijn in de gezondheidszorg wel per geval wordt onderzocht of sprake is van concurrentievervalsing. De A-G vraagt zich af waarom een dergelijk onderzoek voor andere sectoren niet mogelijk zou zijn. Hij concludeert dan ook in paragraaf 126 dat de beperking in de Duitse wetgeving niet gerechtvaardigd kan worden door een beroep te doen op het concurrentie criterium.

⁹² HvJ EU 21 september 2017, C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721 (*Commissie/Duitsland*) en HvJ EU 20 november 2019, C-400/18, ECLI:EU:C:2019:992 (*Infohos*).

⁹³ Concl. A-G J. Kokott, ECLI:EU:C:2020:302, bij C-77/19 (*Kaplan International colleges UK*).

⁹⁴ Zie paragraaf 4.4.

⁹⁵ Concl. A-G M. Wathelet, ECLI:EU:C:2017:272, bij HvJ EU 21 september 2017, C-616/15 (*Commissie/Duitsland*), par. 118.

⁹⁶ HvJ EU 19 december 2013, C-495/12, ECLI:NL:XX:2013:177 (*Bridport and West Dorset Golf Club*) en HvJ EG 20 november 2003, C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (*Taksatorringen*).

⁹⁷ Cursivering door A-G M. Wathelet, ECLI:EU:C:2017:272, concl. bij HvJ EU 21 september 2017, C-616/15 (*Commissie/Duitsland*), par. 118.

5.2.3 Oordeel van het HvJ EU

Het Hof begint zijn oordeel met de constatering dat lidstaten niet verplicht zijn het concurrentie criterium letterlijk in hun nationale recht over te nemen.⁹⁸ Bovendien acht het Hof het juist wenselijk om regels in te voeren die de handhaving van en controle op het concurrentie criterium voor de nationale autoriteiten vergemakkelijken, zo blijkt uit r.o. 65. Op grond van artikel 131, van de Btw-richtlijn mogen lidstaten immers regels opstellen teneinde een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling te verzekeren. Echter, deze regels mogen niet zo ver gaan dat deze betrekking hebben op de definitie van de inhoud van de vrijstelling. Dat is wel aan de orde in de Duitse bepaling, zo oordeelt het Hof in r.o. 66. Daarnaast sluit het Hof zich aan bij de conclusie van de A-G dat Duitsland niet heeft aangetoond waarom een onderzoek per geval niet mogelijk zou zijn bij andere sectoren dan de gezondheidszorg.⁹⁹ De algemene beperking van de Duitse wetgever tot de gezondheidszorg acht het Hof dus niet toegestaan, ook niet binnen de reikwijdte van het concurrentie criterium.

5.3 Infohos

5.3.1 De casus

Het tweede arrest betreft Infohos, een Belgische vereniging die is opgericht teneinde ziekenhuisinformatie diensten te verrichten aan haar leden. Daarnaast verricht Infohos deze diensten aan een partij welke geen lid is van het samenwerkingsverband. In de Belgische wet is opgenomen dat de koepelvrijstelling slechts verleend mag worden wanneer er door de koepel uitsluitend diensten aan haar leden worden verricht. Deze exclusiviteitsvoorwaarde vindt volgens de Belgische regering onder andere haar grondslag in het concurrentie criterium. Zo zou een mogelijk risico op concurrentievervalsing optreden indien de koepel tevens diensten verricht aan derden. Aan het HvJ EU is de prejudiciële vraag gesteld of deze exclusiviteitsvoorwaarde in overeenstemming is met de Btw-richtlijn.

5.3.2 Conclusie A-G Pitruzzella

A-G Pitruzzella begint met een verwijzing naar artikel 13A, eerste lid, van de Zesde richtlijn, op basis waarvan lidstaten voorwaarden mogen opstellen teneinde een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling in kwestie te bewerkstelligen.¹⁰⁰ De A-G concludeert vervolgens op basis van voorgaande jurisprudentie van het HvJ EU dat lidstaten geen voorwaarden mogen opstellen voor zover deze de vrijstelling inhoudsloos of de toepassing ervan onmogelijk maken.¹⁰¹ Dit is wel het geval bij algemene uitvoeringsmaatregelen die zo strikt zijn als de Belgische exclusiviteitsvoorwaarde, zo stelt de A-G in paragraaf 56. De zojuist genoemde regeling in de richtlijn is, naar zijn mening, in de eerste plaats bedoeld om vrijstellingen eenvoudiger toepasbaar te maken voor marktdeelnemers. Eventueel kan de regeling daarnaast gebruikt worden om controlevoorschriften te stroomlijnen, zo stelt hij in paragraaf 57. In dit geval blijkt volgens de A-G niet waarom toepassing van en controle op het concurrentie criterium voor de nationale autoriteiten een verregaande last zou zijn. Daarnaast is A-G Pitruzzella het blijkens paragraaf 67 eens met A-G Kokott dat het bestaan van concurrentievervalsing niet op algemene wijze voor bepaalde beroepsgroepen vooraf kan worden vastgesteld. Bij de Belgische exclusiviteitsvoorwaarde is dit wel het geval, aangezien op een concrete manier, zonder enige beoordelingsruimte, wordt aangenomen dat dienstverlening aan derden tot concurrentievervalsing leidt.¹⁰² Op basis van die redenering concludeert A-G Pitruzzella dat de Belgische exclusiviteitsvoorwaarde niet gerechtvaardigd kan worden door een beroep te doen op het concurrentie criterium.

⁹⁸ HvJ EU 21 september 2017, C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721 (*Commissie/Duitsland*), r.o. 64.

⁹⁹ HvJ EU 21 september 2017, C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721 (*Commissie/Duitsland*), r.o. 69.

¹⁰⁰ Deze bepaling is thans in artikel 131 van de Btw-richtlijn opgenomen.

¹⁰¹ Concl. A-G G. Pitruzzella, ECLI:EU:C:2019:607, bij HvJ EU 20 november 2019, C-400/18 (*Infohos*), par. 54-55.

¹⁰² Concl. A-G G. Pitruzzella, ECLI:EU:C:2019:607, bij HvJ EU 20 november 2019, C-400/18 (*Infohos*), par. 68.

5.3.3 Oordeel van het HvJ EU

Ook in dit oordeel stelt het Hof voorop, met een verwijzing naar het arrest Commissie/Duitsland, dat de nationale wetgever regels mag invoeren teneinde de controle van het concurrentiecriterium in specifieke situaties eenvoudiger te maken voor de nationale autoriteiten.¹⁰³ Echter, de Belgische exclusiviteitsvoorwaarde gaat uit van een algemeen vermoeden dat sprake is van concurrentieverstoring wanneer de koepel tevens diensten verleent aan derden. Dit beperkt de werkingssfeer van de koepelvrijstelling in algemene termen, waardoor de exclusiviteitsvoorwaarde niet is toegestaan binnen de reikwijdte van het concurrentiecriterium, zo oordeelt het Hof in r.o. 51. De Belgische wetgever lijkt dit zelf wellicht al voor deze uitspraak aangevoeld te hebben, aangezien de exclusiviteitsvoorwaarde per 1 juli 2016 niet meer in de Belgische wetgeving is opgenomen.¹⁰⁴

5.4 Kaplan

5.4.1 De casus

De derde casus betreft Kaplan, een moedermaatschappij die onderdeel uitmaakt van de Britse Kaplangroep, werkzaam op het gebied van onderwijs. Kaplan vormt samen met acht dochtermaatschappijen een fiscale eenheid voor de btw. De Kaplangroep maakt gebruik van wervingsdiensten van onafhankelijke agenten in verschillende Aziatische landen. Deze agenten worden ondersteund door vertegenwoordigingskantoren, die zijn opgezet in diezelfde landen door Kaplan. In 2014 hebben de dochtermaatschappijen van Kaplan een koepelentiteit opgericht in Hongkong. Het opzetten van deze entiteit heeft voor de groep het voordeel dat geen btw hoeft te worden betaald over de diensten van de agenten en de vertegenwoordigingskantoren, dankzij het gebruikmaken van de koepelvrijstelling en het ontbreken van een Chinees btw-systeem. Naar aanleiding van deze structuur heeft de Britse rechter een aantal prejudiciële vragen aan het HvJ EU gesteld, onder andere over de toepassing van het concurrentiecriterium.

5.4.2 Conclusie A-G Kokott

A-G Kokott concludeert op basis van de doelstelling van de koepelvrijstelling dat het concurrentiecriterium strikt dient te worden uitgelegd.¹⁰⁵ Ook op basis van jurisprudentie van het HvJ EU komt de A-G in paragraaf 83-84 tot dezelfde conclusie, aangezien de uitlegging van de voorwaarde volgens deze jurisprudentie in overeenstemming dient te zijn met het doel van de betreffende bepaling en het fiscale neutraliteitsbeginsel. Daarnaast concludeert de A-G in paragraaf 86 dat de enkele vaststelling van een commerciële markt, in dit geval in een derde land, op het gebied van de diensten die de koepel verricht, niet met zich meebrengt dat de koepelvrijstelling per definitie concurrentieverstorend werkt. Volgens de A-G is er in beginsel geen sprake van concurrentieverstoring indien de leden van de koepel tevens diensten van de koepel zouden afnemen zonder dat de btw-vrijstelling kan worden benut.¹⁰⁶ Zij ziet het concurrentiecriterium als een voorwaarde die misbruik van de vrijstelling beoogt te voorkomen, zo blijkt uit paragraaf 90. In dat licht stelt zij drie aanwijzingen voor verstoring van de mededinging op. Een aanwijzing kan zijn de omstandigheid dat de koepel het merendeel van haar diensten aan derden verricht en hierbij gebruik maakt van synergie-effecten, waardoor de koepel meer als marktpartij optreedt dan als onderdeel van een samenwerkingsverband.¹⁰⁷ Een andere aanwijzing kan zijn de omstandigheid dat de koepel slechts ingekochte diensten doorverkoopt aan haar leden, waarvan in casu wellicht sprake is.¹⁰⁸

¹⁰³ HvJ EU 20 november 2019, C-400/18, ECLI:EU:C:2019:992 (*Infohos*), r.o. 49.

¹⁰⁴ Van Helden, *NLF* 2019/1739.

¹⁰⁵ Concl. A-G J. Kokott, ECLI:EU:C:2020:302, bij C-77/19 (*Kaplan International Colleges UK*), par. 78-80.

¹⁰⁶ Concl. A-G J. Kokott, ECLI:EU:C:2020:302, bij C-77/19 (*Kaplan International Colleges UK*), par. 88.

¹⁰⁷ Concl. A-G J. Kokott, ECLI:EU:C:2020:302, bij C-77/19 (*Kaplan International Colleges UK*), par. 92.

¹⁰⁸ Concl. A-G J. Kokott, ECLI:EU:C:2020:302, bij C-77/19 (*Kaplan International Colleges UK*), par. 93-95.

Tot slot kan de omstandigheid dat het aangaan van de koepel voornamelijk als doel heeft om voorbelasting te voorkomen, in plaats van onderling samen te werken, een aanwijzing zijn.¹⁰⁹ Of van een dergelijke situatie sprake is, staat ter beoordeling open aan de nationale rechter, concludeert A-G Kokott in paragraaf 97.

5.4.3 Oordeel van het HvJ EU

Het oordeel van het Hof volgt nog, op een nog onbekende datum. Desalniettemin acht ik de kans groot dat het Hof niet toekomt aan het beantwoorden van de prejudiciële vragen omtrent het concurrentiecriterium, aangezien de eerste prejudiciële vraag de grensoverschrijdende werkingssfeer van de koepelvrijstelling met betrekking tot een derde land betreft. Indien het Hof de conclusie van A-G Kokott volgt, zal de eerste vraag ontkennend moeten worden beantwoord, waardoor het Hof niet toekomt aan de andere prejudiciële vragen.¹¹⁰ Hierbij is een kanttekening op zijn plaats. Het Hof heeft zich namelijk nog niet eerder uitgesproken over de mogelijkheid van een grensoverschrijdende toepassing van de koepelvrijstelling.¹¹¹ Merx is van mening dat een grensoverschrijdende toepassing van de koepelvrijstelling wel mogelijk is, in ieder geval in EU-verband.¹¹² Als dat ook het geval is met betrekking tot een derde land, zal het Hof wel toekomen aan de beantwoording van de prejudiciële vragen omtrent het concurrentiecriterium, waardoor wellicht meer duidelijkheid wordt geschept.

5.5 De gevolgen

In de Nederlandse wet wordt invulling gegeven aan het concurrentiecriterium door op categorische wijze bepaalde diensten uit te sluiten in artikel 9, van het Uitv.besl. OB 1968 en artikel 9a, van de Uitv.besch. OB 1968, die volgens de wetgever per definitie concurrentieverstorend werken.¹¹³ Met 'per definitie' wordt bedoeld dat een tegenbewijsmogelijkheid ontbreekt. De uitsluiting van deze diensten lijkt naar mijn mening op de uitsluiting zoals ter discussie stond in het arrest Commissie/Duitsland, welke niet is toegestaan aangezien de Duitse regeling volgens het HvJ EU betrekking heeft op de definitie van de inhoud van de vrijstelling. Hoewel de Nederlandse bepaling geen uitsluiting van bepaalde beroepsgroepen kent, kan de categorische uitsluiting van bepaalde diensten voor die beroepsgroepen per saldo hetzelfde effect hebben. Zo zijn in onderdeel a tot en met c van artikel 9a, van de Uitv.besch. OB 1968 nagenoeg alle diensten omtrent de ontwikkeling en verzorging van geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen uitgesloten van de vrijstelling. Hierdoor heeft het aangaan van een koepel een beperkt praktisch nut voor ontwikkelaars van die systemen, ongeacht of in een specifieke situatie concurrentieverstoring optreedt. Ook Cornielje maakt naar aanleiding van het arrest Commissie/Duitsland de vergelijking met de Nederlandse invulling van het concurrentiecriterium, op basis waarvan hij de Nederlandse wetgever aanbeveelt om het concurrentieverstorende rijtje van artikel 9a, van de Uitv.besch. OB 1968 onder de loep te nemen.¹¹⁴

Daarenboven is de categorische uitsluiting in de Nederlandse wet sterker onder druk komen te staan ten gevolge van het oordeel van het Hof in het arrest Infohos. Uit dit arrest blijkt dat een nationale bepaling die een algemeen vermoeden vestigt op het bestaan van concurrentieverstoring en de reikwijdte van de vrijstelling op algemene wijze beperkt, niet is toegestaan. De algemene uitsluiting in artikel 9, eerste lid, onderdeel f, van het Uitv.besl. OB 1968 en in artikel 9a, van de Uitv.besch. OB 1968 lijkt sterk op een dergelijk niet-toegestane bepaling.¹¹⁵

¹⁰⁹ Concl. A-G J. Kokott, ECLI:EU:C:2020:302, bij C-77/19 (*Kaplan International Colleges UK*), par. 96.

¹¹⁰ Concl. A-G J. Kokott, ECLI:EU:C:2020:302, bij C-77/19 (*Kaplan International Colleges UK*), par. 71.

¹¹¹ Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 2020/23.20.

¹¹² Merx, *FED* 2017/152, punt 10.

¹¹³ Zie paragraaf 3.3.

¹¹⁴ Cornielje, *NLF* 2017/2343.

¹¹⁵ Bijl, *NLF* 2019/2697. Mijns inziens kan onderdeel d, van het Uitv.besl. OB 1968 hieraan worden toegevoegd.

Echter, de Nederlandse regeling is niet één op één te vergelijken met de Belgische regeling. In de Belgische regeling wordt namelijk onverkort aangenomen dat sprake is van concurrentieverstoring wanneer de koepel tevens diensten verricht aan niet-leden, terwijl in de Nederlandse regeling per categorie diensten is nagedacht over de mogelijkheid van concurrentieverstoring. Er zou dus ook beredeneerd kunnen worden dat de Nederlandse wetgever met deze regeling op een juiste manier invulling heeft gegeven aan het concurrentie criterium, door regels op te stellen die de controle op het criterium in specifieke situaties voor nationale autoriteiten vereenvoudigen. Wanneer de kwestie rondom de Nederlandse invulling van het concurrentie criterium voor het HvJ EU zou komen, zou het dus twee kanten op kunnen gaan. Ik vermoed echter dat de categorische uitsluiting in de Nederlandse wetgeving te algemeen geacht zal worden door het HvJ EU, met name door het ontbreken van een tegenbewijsregeling.

Dat vermoeden wordt versterkt door de conclusie van A-G Kokott in de zaak Kaplan. Zij acht het enkele bestaan van een commerciële markt op het gebied van de betreffende diensten niet voldoende om te concluderen dat de vrijstelling in alle situaties per definitie concurrentieverstorend werkt. Er moet door de Belastingdienst daadwerkelijk aangetoond kunnen worden dat het vrijstellen van bepaalde diensten in een specifiek geval concurrentieverstoring met zich meebrengt. Echter, in de Nederlandse wet zijn bepaalde diensten nu juist om bovenstaande reden uitgesloten van de koepelvrijstelling. Zo zijn diensten op het gebied van automatisering uitgesloten van de vrijstelling, omdat ondernemers die op commerciële basis dergelijke diensten verrichten in een sterk nadelige positie gebracht zouden worden door de vrijstelling.¹¹⁶ Ook administratieve diensten door vrijgestelde samenwerkingsverbanden van onderwijsinstellingen worden door het bestaan van commerciële bureaus die dergelijke diensten eveneens aanbieden als concurrentieverstorend aangeduid.¹¹⁷ Evenzo wordt bij het ter beschikking stellen van personeel het feit dat dergelijke diensten tevens aangeboden worden door commerciële bureaus als reden gegeven voor het uitsluiten van deze diensten van de koepelvrijstelling.¹¹⁸

Daarentegen is ten aanzien van de onderhoudsbeheersing van woningen vanuit de praktijk daadwerkelijk gebleken dat de mededinging door de vrijstelling wordt verstoord.¹¹⁹ Echter, de uitzondering in artikel 9a, onderdeel e, van de Uitv.besch. OB 1968 geldt niet alleen voor woningen, maar voor alle gebouwen. Dit om te voorkomen dat eenzelfde probleem ten aanzien van concurrentieverstoring zich zal gaan voordoen bij samenwerkingsverbanden van andere groeperingen op het gebied van onderhoudsbeheersing, zoals ziekenhuizen en scholen.¹²⁰ De diensten met betrekking tot andere gebouwen worden dus al bij voorbaat uitgesloten van de vrijstelling. Ten aanzien van expertisewerkzaamheden geldt dezelfde systematiek. Vanuit de praktijk, in dit geval op basis van één samenwerkingsverband, is gebleken dat bij vrijstelling van expertisewerkzaamheden concurrentieverstoring optreedt.¹²¹ De uitsluiting in artikel 9a, onderdeel f, van de Uitv.besch. OB 1968, heeft echter een zodanig ruime formulering dat alle mogelijke concurrentieverstoring in de schadebranche wordt voorkomen.

¹¹⁶ Toelichting bij het Besluit van 16 maart 1986, nr. 2 (*Stb.* 1986, 423) te vinden in *Vakstudie Omzetbelasting*, artikel 11 lid 1 onderdeel u Wet OB 1968, aant. 6.1 (online, bijgewerkt 26-05-2020).

¹¹⁷ Toelichting bij het Besluit van 20 december 2017, nr. DB2007/630 (*Stb.* 2007, 573) te vinden in *Vakstudie Omzetbelasting*, artikel 11 lid 1 onderdeel u Wet OB 1968, aant. 6.1 (online, bijgewerkt 26-05-2020).

¹¹⁸ Toelichting bij het Besluit van 20 februari 1986, nr. 86/49 (*Stb.* 1986, 49B) te vinden in *Vakstudie Omzetbelasting*, artikel 11 lid 1 onderdeel u Wet OB 1968, aant. 6.6.1 (online, bijgewerkt 02-06-2020).

¹¹⁹ *Vakstudie Omzetbelasting*, aant. 6.6.3 (online, bijgewerkt 02-06-2020).

¹²⁰ Toelichting bij het Besluit van 16 maart 1986, nr. 2 (*Stb.* 1986, 423) te vinden in *Vakstudie Omzetbelasting*, artikel 11 lid 1 onderdeel u Wet OB 1968, aant. 6.6.3 (online, bijgewerkt 02-06-2020).

¹²¹ Toelichting bij de Ministeriële regeling van 14 mei 1993, nr. WV93/183 (*Stcrt.* 1993, 94) te vinden in *Vakstudie Omzetbelasting*, artikel 11 lid 1 onderdeel u Wet OB 1968, aant. 6.6.4 (online, bijgewerkt 02-06-2020).

Ten aanzien van beide uitzonderingen wordt in de eerste plaats een conclusie getrokken op basis van een of enkele samenwerkingsverbanden waarbij de vrijstelling tot concurrentieverstoring heeft geleid. Dit hoeft echter niet te betekenen dat deze verstoring in elke situatie optreedt. Daarnaast wordt in beide bepalingen de uitzondering breder getrokken dan de specifieke dienst waarvan is gebleken dat deze concurrentieverstorend werkt. Hier wordt dus een algemeen vermoeden gevestigd, en dat is nu juist niet toegestaan volgens het HvJ EU.

Op basis van bovenstaande redenering lijkt het erop dat de Nederlandse invulling van het concurrentiecriteria op dit moment, als gevolg van de hiervoor besproken jurisprudentie, niet in overeenstemming is met het EU-recht. Zo kan een koepel die een dienst verricht die is uitgezonderd in het concurrentieverstorende rijtje nooit gebruik maken van de koepelvrijstelling, ook niet als in een specifieke situatie blijkt dat geen concurrentieverstoring optreedt, aangezien er geen tegenbewijsmogelijkheid is. Voor deze koepels zou een direct beroep op de Btw-richtlijn wellicht een oplossing kunnen bieden.¹²² Anderzijds kunnen koepels die niet zijn uitgezonderd altijd gebruik maken van de koepelvrijstelling, ongeacht of in een specifiek geval concurrentieverstoring optreedt.¹²³ Voor dergelijke koepels kan de Nederlandse invulling van het concurrentiecriteria dus gunstig uitwerken. Dit zou in een uitzonderlijk geval zelfs verboden staatssteun met zich mee kunnen brengen, aangezien de lidstaat in een dergelijke situatie onterecht afziet van btw-heffing.¹²⁴ Ongeacht de gevolgen voor de koepels zelf, lijkt het er dus op dat de Nederlandse bepalingen betreffende de invulling van het concurrentiecriteria als gevolg van de hiervoor besproken jurisprudentie niet in overeenstemming zijn met het EU-recht. Een aanpassing van de Nederlandse bepaling(en) is derhalve onontkoombaar, in het bijzonder om een inbreukprocedure van de Europese Commissie te voorkomen. Hoe de invulling van het concurrentiecriteria aangepast dient te worden, wordt besproken in het volgende hoofdstuk.

5.6 Deelconclusie

Uit de arresten *Commissie/Duitsland en Infohos* en de zaak *Kaplan* blijkt dat, Unierechtelijk gezien, het concurrentiecriteria restrictief ingevuld dient te worden in de nationale wetgeving van de lidstaten. Zo moet in beginsel per geval worden bekeken of toepassing van de vrijstelling concurrentieverstoring met zich mee kan brengen. Daarnaast mogen regels opgesteld worden die de controle op en de toepassing van het concurrentiecriteria voor de nationale autoriteiten vereenvoudigen, zolang deze regels geen invloed hebben op de definitie van de inhoud van de vrijstelling. Bovendien mogen diensten niet worden uitgesloten op basis van een algemeen vermoeden, maar moet daadwerkelijk aangetoond kunnen worden dat het toepassen van de vrijstelling met betrekking tot die diensten concurrentieverstoring met zich meebrengt. De Nederlandse invulling van het concurrentiecriteria lijkt niet helemaal aan deze eisen van de Unierechtelijke invulling te voldoen, aangezien in de Nederlandse wet op algemene wijze een aantal diensten van de vrijstelling wordt uitgesloten en er geen tegenbewijsmogelijkheid is. Teneinde de Nederlandse invulling van het concurrentiecriteria in overeenstemming te brengen met het EU-recht, en discussies hierover te voorkomen, is aanpassing van de Nederlandse bepaling(en) vereist.

¹²² De Wit 2019; Hummel, *BNB* 2018/15, punt 16.

¹²³ Mits voldaan is aan de overige voorwaarden van artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de Wet OB 1968.

¹²⁴ Van Doesum 2009, p. 20-21.

Hoofdstuk 6: De aanpassingen

6.1 Inleiding

Uit de voorgaande hoofdstukken blijkt dat de reikwijdte van de Nederlandse koepelvrijstelling op twee punten afwijkt van de Btw-richtlijn en jurisprudentie van het HvJ EU. In dit verband rijst de laatste deelvraag: *“Hoe kan de koepelvrijstelling eventueel aangepast worden zodat de Wet OB 1968 weer in overeenstemming komt met de Btw-richtlijn?”* Om deze vraag te beantwoorden, wordt respectievelijk naar de Wet OB 1968, het Uitv.besl. OB 1968 en de Uitv.besch. OB 1968 gekeken.

6.2 De Wet OB 1968

Zoals eerder vermeld, is de Nederlandse hoofdbepaling omtrent de koepelvrijstelling in de Wet OB 1968 nagenoeg gelijkkluidend aan de Unierechtelijke variant van deze bepaling. Dit is te verklaren door de omstandigheid dat uit de tekst van de Btw-richtlijn niet letterlijk naar voren komt dat de vereiste vrijgestelde diensten van algemeen belang dienen te zijn, noch hoe het concurrentie criterium ingevuld dient te worden. Ook uit de bepaling in de wet OB 1968 komt niet expliciet naar voren dat de koepelvrijstelling tevens van toepassing is op diensten in de financiële en verzekeringssector, noch dat deze vrijstelling juist niet van toepassing is op specifieke concurrentieverstorende diensten.

Ten aanzien van het eerste knelpunt, de beperking tot de vrijgestelde diensten van algemeen belang, blijkt uit jurisprudentie dat ter zake de bepaling in de Btw-richtlijn voornamelijk de plek in de wet van belang is. Het aanpassen van de plek van de bepaling omtrent de koepelvrijstelling in de Wet OB 1968 zou derhalve een manier kunnen zijn om deze meer in overeenstemming te brengen met de Btw-richtlijn. Zo zou een oplossing kunnen zijn om de bepaling te plaatsen onder de vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang, zoals het opschrift boven de vrijstelling in de Btw-richtlijn luidt. Echter, alle vrijstellingen in de Wet OB 1968 zijn opgenomen in artikel 11, zowel de vrijgestelde activiteiten van algemeen belang als de vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten. Bovendien is er geen sprake van een duidelijke splitsing tussen de twee type vrijstellingen in het betreffende artikel. Het zou derhalve erg ingrijpend zijn om artikel 11 te herschikken, teneinde de koepelvrijstelling onder de vrijgestelde activiteiten van algemeen belang te plaatsen. Daarbij is het vanwege de rechtszekerheid raadzaam om op een meer expliciete manier invulling te geven aan dit vereiste.

Een meer expliciete wijze van invulling kan zijn om in artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de Wet OB 1968 te verwijzen naar de vrijgestelde activiteiten in de zin van artikel 132, van de Btw-richtlijn.¹²⁵ Zowel Cornielje als Merx stellen daarentegen dat een wijziging van de Wet OB 1968 niet per se nodig is, gezien de nauwe aansluiting bij de tekst van de Btw-richtlijn.¹²⁶ Dankzij de nauwe aansluiting zou de bepaling in de Wet OB 1968 immers richtlijnconform kunnen worden uitgelegd.¹²⁷ Op dit moment ligt een wijziging van artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de Wet OB 1968 dus niet voor de hand.

Ook ten aanzien van het tweede knelpunt is geen aanpassing van de bepaling in de Wet OB 1968 vereist. De invulling van het concurrentie criterium vindt namelijk plaats in de lagere regelgeving, waardoor aanpassing van laatstgenoemde regelgeving een geschiktere oplossing lijkt te zijn.

¹²⁵ Merx, *FED* 2017/152, punt 5.

¹²⁶ Cornielje, *NLF* 2017/2341; Merx, *FED* 2017/152, punt 5.

¹²⁷ Cornielje, *NLF* 2017/2341.

6.3 Het Uitv.besl. OB 1968

In artikel 9, van het Uitv.besl. OB 1968 worden bepaalde groeperingen genoemd die gebruik kunnen maken van de koepelvrijstelling. Ten aanzien van het eerste knelpunt levert dit echter problemen op, aangezien met betrekking tot een aantal groeperingen kan worden getwijfeld of voldaan is aan het criterium betreffende het type vrijgestelde activiteiten. Zo worden in onderdeel b de woningcorporaties genoemd, terwijl de diensten van deze groeperingen hoogstwaarschijnlijk niet te scharen zijn onder vrijgestelde activiteiten van algemeen belang.¹²⁸ Dit onderdeel zou mijns inziens dan ook moeten vervallen. Daarentegen vallen de diensten van de genoemde groeperingen in onderdelen d en e, de verplegings- en zorginstellingen en de kruisverenigingen, wel onder de vrijgestelde activiteiten van algemeen belang, aangezien de activiteiten van deze groeperingen zijn vrijgesteld in artikel 132, van de Btw-richtlijn. Met betrekking tot deze onderdelen is dus geen aanpassing vereist. In het laatste onderdeel van artikel 9, van het Uitv.besl. OB 1968 worden de overige personen en lichamen in de zin van de AWR aangewezen als groeperingen die de koepelvrijstelling kunnen benutten, ten aanzien van de prestaties waarvoor zij vrijgesteld of geen ondernemer zijn. Mijns inziens is deze bepaling in het licht van de arresten Aviva, DNB Banka en Commissie/Duitsland te ruim, aangezien uit de bepaling niet naar voren komt dat het benutten van de vrijstelling beperkt is tot de vrijgestelde activiteiten van algemeen belang. In tegenstelling tot de bepaling in de Wet OB 1968 worden in deze bepaling de groeperingen expliciet aangewezen als groeperingen die gebruik kunnen maken van de koepelvrijstelling. Op dit punt wijkt de bepaling in het Uitv.besl. OB 1968 dus nadrukkelijk af van het EU-recht. Een oplossing hiervoor zou kunnen zijn om in onderdeel f, van artikel 9, van het Uitv.besl. OB 1968 te verwijzen naar artikel 132, van de Btw-richtlijn. Een voorbeeld van hoe de bepaling dan zou luiden, is als volgt:

‘andere dan de hiervoor genoemde personen of lichamen in de zin van de AWR, die prestaties verrichten welke zijn vrijgesteld *in de zin van artikel 132 van Richtlijn 2006/112/EG* of waarvoor zij geen ondernemer zijn, voor zover die diensten rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van die prestaties, met uitzondering van de diensten, bestaande in het verzorgen van de loon- en salarisadministratie, de financiële administratie en de grootboekadministratie.’

Hoewel met deze aanpassing het eerste knelpunt is aangepakt, is artikel 9, onderdeel f, van het Uitv.besl. OB 1968 daarna nog niet helemaal ‘EU- proof’. In dit onderdeel zijn namelijk, net als in onderdeel d van het betreffende artikel, bepaalde administratieve diensten per definitie uitgesloten van de vrijstelling op basis van het concurrentiecriterium. Dit levert een probleem op met het tweede knelpunt, nu een dergelijke categorische uitsluiting niet is toegestaan indien deze een algemeen vermoeden vestigt en de reikwijdte van de vrijstelling op algemene wijze beperkt. Mijns inziens is van een dergelijke beperking in ieder geval geen sprake wanneer er een mogelijkheid tot tegenbewijs is. Een tegenbewijsregeling kan op twee manieren in het artikel geïntegreerd worden. Zo kan de tegenbewijsregeling worden opgenomen in een apart lid van het betreffende artikel, zodat een derde lid aan het artikel wordt toegevoegd. Daarnaast kan de tegenbewijsregeling worden geïntegreerd in de betreffende onderdelen van het artikel. Mijns inziens zou de rechtszekerheid ermee gediend zijn als deze tweede optie wordt toegepast. In dat geval sluit de tegenbewijsregeling immers zo dicht mogelijk aan bij de uitgesloten diensten. Het laatste gedeelte van onderdelen d en f zou dan als volgt kunnen luiden:

‘(...) met uitzondering van de diensten, bestaande in (de wasverzorging en) het verzorgen van de loon- en salarisadministratie, de financiële administratie en de grootboekadministratie, *tenzij de groepering aannemelijk maakt dat in dit specifieke geval, ten aanzien van de zojuist genoemde diensten, geen concurrentievervalsing optreedt.*’

¹²⁸ Merx, *FED* 2017/152, punt 4; Zie paragraaf 4.6.

Deze aangepaste bepaling wordt thans toegelicht. De term ‘groepering’ is hier gebruikt, aangezien de groepering in de regel degene is die de koepelvrijstelling kan toepassen. De vrijstelling geldt immers voor de diensten verleend door de groepering aan haar leden. Bovendien wordt in de aanhef van het eerste lid van het betreffende artikel het begrip ‘zelfstandige groeperingen’ gebruikt. Om die reden sluit het begrip ‘groepering’ beter aan bij de rest van het artikel dan bijvoorbeeld het begrip ‘de koepel’.

Daarnaast is in de aangepaste bepaling de zwakkere vorm van bewijslast ‘aannemelijk maken’ gebruikt, in plaats van de zwaardere bewijslast ‘doen blijken’. Dit lijkt mij in dit geval het meest gepast, aangezien in de eerste plaats de wetgever op basis van een vermoeden aanneemt dat er sprake is van concurrentievervalsing. Voor de groepering volstaat het dan om aannemelijk te maken dat het vermoeden in een specifiek geval niet klopt, zodat het bewijsrisico blijft rusten op de partij die met het aanvankelijke bewijs, in de vorm van een vermoeden, is gekomen. Zo werkt het immers ook in fiscale procedures.¹²⁹ Aan de andere kant zou beredeneerd kunnen worden dat in dit geval de zwaardere vorm van bewijslast van toepassing zou moeten zijn, aangezien het gaat om een vrijstelling van belastingheffing, wat een uitzondering is op de basisregel. Zo moet bijvoorbeeld voor het toepassen van het nultarief ten aanzien van de invoer van gas, wat ook een uitzondering vormt op de basisregel, uit boeken en bescheiden blijken dat het nultarief mag worden toegepast.¹³⁰ Daarentegen lijkt het mij een lastige, al dan niet onmogelijke, opgave om als groepering op een sluitende wijze aan te tonen dat in een specifiek geval geen concurrentievervalsing optreedt. Een zwaardere vorm van bewijslast zou de toepasbaarheid van het criterium waarschijnlijk niet ten goede komen. Aan de zwakkere vorm van bewijslast kan daarentegen eenvoudig invulling worden gegeven, bijvoorbeeld aan de hand van de drie aanwijzingen van A-G Kokott in haar conclusie in de zaak Kaplan.¹³¹ De groepering kan dan aannemelijk maken dat in een specifiek geval geen concurrentievervalsing optreedt, wanneer van alle drie de aanwijzingen geen sprake is.

6.4 De Uitv.besch. OB 1968

Ten slotte is op dit moment artikel 9a, van de Uitv.besch. OB 1968 niet helemaal in lijn met het EU-recht. Zo worden in het betreffende artikel bepaalde diensten van de reikwijdte van de koepelvrijstelling uitgesloten op basis van het concurrentie criterium, terwijl deze diensten reeds buiten de reikwijdte van de vrijstelling vallen op basis van het criterium betreffende de vrijgestelde diensten van algemeen belang.¹³² Een uitsluiting op basis van het concurrentie criterium is derhalve dubbelop en kan verwarring teweegbrengen. Om die reden is het beter om de betreffende onderdelen in artikel 9a, van de Uitv.besch. OB 1968 te laten vervallen. In ieder geval dienen onderdelen e en f te vervallen, die zien op diensten op het gebied van onderhoudsbeheersing van woningen en expertisewerkzaamheden op het gebied van verzekering en schade, aangezien dit geen diensten van algemeen belang zijn.¹³³ Aan dit rijtje kan mijn inziens onderdeel h, welke ziet op de werkzaamheden met betrekking tot pensioenadministratie, worden toegevoegd, aangezien dit een financiële dienst is. Onderdeel g, het verlenen van bijstand, valt daarentegen wel onder een vrijgestelde dienst van algemeen belang.¹³⁴ Ook het ter beschikking stellen van personeel en het adviseren en ondersteunen van paritaire organisaties, in onderdelen i en j, kunnen worden gekwalificeerd als vrijgestelde activiteiten van algemeen belang.

¹²⁹ Aardema, *WFR* 2005/147, punt 1.

¹³⁰ Artikel 20, lid 2, onderdeel c, van de Wet OB 1968.

¹³¹ Zie paragraaf 5.4.2.

¹³² Merx, *FED* 2017/152, punt 5.

¹³³ Merx, *FED* 2017/152, punt 5.

¹³⁴ Zie artikel 132, lid 1, onderdeel g, van de Btw-richtlijn.

Ten aanzien van de overige onderdelen kan getwijfeld worden aan het al dan niet zijn van een activiteit van algemeen belang, gezien de zeer algemene bewoordingen ervan. Naar deze onderdelen zou met een kritische blik gekeken kunnen worden, maar het onverkort schrappen van deze onderdelen gaat mijns inziens te ver.

Daarnaast is artikel 9a, van de Uitv.besch. OB 1968 ten aanzien van het tweede knelpunt niet in overeenstemming met het EU-recht, aangezien ook hier ten aanzien van de uitgesloten diensten een tegenbewijsregeling ontbreekt. In dit geval zou het vanwege pragmatische redenen het meest voor de hand liggen om aan het eind van de opsomming een tegenbewijsregeling op te nemen, in plaats van achter elke dienst afzonderlijk. Dit artikel bestaat namelijk uit één lid met verschillende onderdelen, waarin per onderdeel een andere dienst wordt uitgesloten. In dat geval zou de bepaling er als volgt uit komen te zien:

'Tot de diensten, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel u van de wet, behoren niet: (...); tenzij de groepering aannemelijk maakt dat in dit specifieke geval, ten aanzien van de zojuist genoemde diensten, geen concurrentieverstoring optreedt.'

Ten aanzien van deze tegenbewijsregeling is dezelfde toelichting van toepassing als bij de gelijklopende tegenbewijsregeling in het Uitv.besl. OB 1968, zoals in paragraaf 6.3 is uiteengezet. Tot slot is de kanttekening op zijn plaats dat deze aanpassing, evenals de andere aanbevolen aanpassingen in dit hoofdstuk, slechts dient als voorbeeld. Dit zou een mogelijkheid kunnen zijn om de Nederlandse koepelvrijstelling weer in overeenstemming te brengen met het EU-recht, maar er zijn ongetwijfeld meer wijzen waarop dit kan worden bewerkstelligd.

6.5 Deelconclusie

Het antwoord op de vraag *“Hoe kan de koepelvrijstelling eventueel aangepast worden zodat de Wet OB 1968 weer in overeenstemming komt met de Btw-richtlijn?”* is dat de Wet OB 1968 zelf niet aangepast hoeft te worden, aangezien de tekst ervan nauw aansluit bij de tekst van de Btw-richtlijn. De benodigde aanpassingen dienen zich te voltrekken in de lagere regelgeving. Zo zouden bepaalde onderdelen in het Uitv.besl. OB 1968 en de Uitv.besch. OB 1968 die niet zien op diensten van algemeen belang beter kunnen vervallen en is het raadzaam om in ruim omschreven onderdelen te verwijzen naar vrijgestelde activiteiten in de zin van artikel 132, van de Btw-richtlijn. Daarnaast zou de toevoeging van een tegenbewijsregeling in beide artikelen de uitwerking van het concurrentie criterium meer in lijn brengen met het EU-recht.

Hoofdstuk 7: Conclusie

In deze scriptie heb ik onderzocht of de reikwijdte van de Nederlandse koepelvrijstelling voldoet aan de reikwijdte volgens het EU-recht. Daartoe is de volgende centrale onderzoeksvraag opgesteld:

“Hoe verhoudt de reikwijdte van de Nederlandse koepelvrijstelling zich tot de Btw-richtlijn en recente jurisprudentie van het HvJ EU en hoe zou deze eventueel meer in overeenstemming kunnen worden gebracht met het EU-recht?”

Het antwoord op deze vraag is dat de reikwijdte van de Nederlandse koepelvrijstelling op twee punten lijkt af te wijken van de Btw-richtlijn en recente jurisprudentie van het HvJ EU. Ten aanzien van het type vrijgestelde activiteit die de leden van de koepel dienen te verrichten is de reikwijdte van de Nederlandse koepelvrijstelling te ruim, terwijl ten aanzien van het concurrentie criterium de reikwijdte van de Nederlandse koepelvrijstelling te beperkt is. Teneinde de reikwijdte van de Nederlandse koepelvrijstelling weer in overeenstemming te brengen met de Btw-richtlijn en jurisprudentie van het HvJ EU, is een aantal aanpassingen vereist in de lagere regelgeving.

Om tot dit antwoord op de centrale onderzoeksvraag te komen, is een aantal deelvragen opgesteld en beantwoord. De eerste deelvraag luidt: *“Hoe ziet de Unierechtelijke koepelvrijstelling eruit?”* (hoofdstuk 2). De Unierechtelijke koepelvrijstelling is tot stand gekomen in het voorstel voor de Zesde richtlijn. De ratio legis achter deze vrijstelling is het tegengaan van concurrentievervalsing tussen kleine en grote ondernemingen, door het faciliteren van een samenwerkingsverband voor met name kleine ondernemingen, dat vrijgesteld van btw diensten kan verrichten aan de leden. Teneinde gebruik te kunnen maken van deze vrijstelling, moet zijn voldaan aan vijf cumulatieve voorwaarden. Zo moet het samenwerkingsverband kwalificeren als een zelfstandige groepering, moeten de leden vrijgestelde of niet-belastbare activiteiten verrichten en dient er een rechtstreeks verband te zijn tussen deze activiteiten en de verrichte dienst door de koepel. Daarnaast mag de koepel geen winstoogmerk hebben en mag er geen concurrentievervalsing optreden als gevolg van de vrijstelling.

De Nederlandse koepelvrijstelling lijkt sterk op de hierboven besproken Unierechtelijke koepelvrijstelling, zo blijkt uit het antwoord op de tweede deelvraag: *“Hoe ziet de koepelvrijstelling in de Wet OB 1968 eruit?”* (hoofdstuk 3), aangezien dezelfde voorwaarden in de bepaling in de Wet OB 1968 naar voren komen. Daarentegen bestaat er een verschil met betrekking tot de uitwerking van het concurrentie criterium. Dit criterium is via een delegatiebepaling uitgewerkt in de lagere regelgeving. Zo worden in artikel 9, van het Uitv.besl. OB 1968 bepaalde groeperingen aangewezen die gebruik kunnen maken van de vrijstelling. Daarnaast worden ten aanzien van die groeperingen bepaalde diensten uitgezonderd van de reikwijdte van de koepelvrijstelling, aangezien het vrijstellen van deze diensten volgens de wetgever per definitie concurrentievervalsing werkt. Hetzelfde geldt voor de diensten genoemd in artikel 9a, van de Uitv.besch. OB 1968.

Echter, uit het antwoord op de derde deelvraag: *“Welke soort vrijgestelde activiteiten van de leden wordt, Unierechtelijk gezien, bedoeld met ‘vrijgestelde activiteiten’?”* (hoofdstuk 4) blijkt dat de reikwijdte van de Nederlandse koepelvrijstelling, ondanks de sterke gelijkheid met de Unierechtelijke koepelvrijstelling, afwijkt van het EU-recht. Unierechtelijk gezien wordt met vrijgestelde activiteiten bedoeld: vrijgestelde activiteiten van algemeen belang, zo blijkt uit de arresten Aviva, DNB Banka en Commissie/Duitsland. Het HvJ EU komt tot dit oordeel op basis van de context en het doel van artikel 132, van de Btw-richtlijn als geheel. In de Nederlandse wet wordt de werkingssfeer van de koepelvrijstelling niet beperkt tot de vrijgestelde diensten van algemeen belang, waardoor deze vrijstelling in Nederland tevens wordt benut in de financiële en verzekeringssector en de reikwijdte op dit punt te ruim is.

Dit is niet het enige punt waarop de reikwijdte van de Nederlandse koepelvrijstelling afwijkt van het EU-recht, zo blijkt uit het antwoord op de vierde deelvraag: *“Hoe dient, Unierechtelijk gezien, het concurrentie criterium ingevuld te worden in de nationale wetgeving?”* (hoofdstuk 5). Uit de arresten Commissie/Duitsland en Infohos en de zaak Kaplan blijkt dat in beginsel per geval moet worden beoordeeld of toepassing van de vrijstelling concurrentieverstoring met zich mee kan brengen. Daarentegen is het toegestaan om regels op te stellen die de controle op het concurrentie criterium vereenvoudigen, mits deze regels geen invloed hebben op de definitie van de inhoud van de vrijstelling. Hiervan is wel sprake wanneer diensten worden uitgesloten op basis van een algemeen vermoeden, zoals het geval was in de Belgische exclusiviteitsvoorwaarde die ter discussie stond in het arrest Infohos. Ook de Duitse beperking tot diensten in de medische sector achtte het HvJ EU in het arrest Commissie/Duitsland niet te rechtvaardigen met een beroep op het concurrentie criterium. Bij de Nederlandse invulling van het concurrentie criterium wordt ten aanzien van bepaalde diensten ook een algemeen vermoeden gevestigd, zonder de mogelijkheid tot het geven van tegenbewijs. De reikwijdte van de Nederlandse koepelvrijstelling is hierdoor beperkter dan Unierechtelijk gezien de bedoeling is.¹³⁵

Ten slotte blijkt uit het antwoord op de vijfde deelvraag: *“Hoe kan de koepelvrijstelling eventueel aangepast worden zodat de Wet OB 1968 weer in overeenstemming komt met de Btw-richtlijn?”* (hoofdstuk 6), dat aanpassing van de Wet OB 1968 zelf niet vereist is. De tekst van de bepaling omtrent de koepelvrijstelling in de Wet OB 1968 is immers nagenoeg gelijklopend aan de tekst van de Btw-richtlijn. Daarentegen zijn in het Uitv.besl. OB 1968 en de Uitv.besch. OB 1968 wel enkele aanpassingen vereist. Zo is het raadzaam om bepaalde onderdelen die niet zien op diensten van algemeen belang te laten vervallen en is het beter om in ruim omschreven onderdelen te verwijzen naar vrijgestelde activiteiten in de zin van artikel 132, van de Btw-richtlijn. Bovendien zou de toevoeging van een tegenbewijsregeling in beide artikelen de uitwerking van het concurrentie criterium meer in overeenstemming brengen met het EU-recht.

Met het aanpakken van deze twee knelpunten is niet alle onduidelijkheid omtrent de koepelvrijstelling weggenomen. Zo is nog onduidelijk of de algemeen belang-eis ook geldt ten aanzien van niet-belastbare activiteiten.¹³⁶ Met name voor de publieke sector is dit van belang, waardoor een vervolgonderzoek naar deze kwestie wenselijk is. Daarnaast is de komende analyse van de Europese Commissie omtrent de koepelvrijstelling wellicht relevant voor nader onderzoek naar de Nederlandse koepelvrijstelling.¹³⁷ Ten slotte biedt het komende oordeel van het HvJ EU in de zaak Kaplan mogelijk nieuwe stof tot nadenken wat betreft de invulling van het concurrentie criterium in grensoverschrijdende situaties. Een vervolgonderzoek zou zich kunnen richten op het kader waarbinnen beoordeeld dient te worden of sprake is van concurrentieverstoring, bijvoorbeeld binnen de grenzen van een land, van de EU of zelfs daarbuiten. Kortom, de koepelvrijstelling biedt nog voldoende ruimte voor discussie en ik zal de ontwikkelingen dan ook met belangstelling blijven volgen.

¹³⁵ N.B. ten aanzien van sommige groeperingen is de reikwijdte juist ruimer, aangezien hun diensten nooit van de vrijstelling uitgesloten worden. In algemene zin wordt de reikwijdte echter teveel beperkt door de categorische uitsluiting.

¹³⁶ Zie paragraaf 4.6.

¹³⁷ Zie paragraaf 4.7.

Geraadpleegde literatuur

Jurisprudentie

Hof Amsterdam 12 augustus 1985, 1964/84, *FED* 1986/885, ECLI:NL:GHAMS:1985:BG9579.
HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87, ECLI:EU:C:1989:246 (*Stichting Uitvoering Financiële Acties*) (concl. A-G J. Mischo).
HvJ EG 7 september 1999, C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390 (*Gregg*).
HvJ EG 21 maart 2002, C-174/00, ECLI:EU:C:2002:200 (*Kennemer Golf & Country Club*).
HvJ EG 20 november 2003, C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (*Taksatorringen*).
HvJ EG 11 december 2008, C-407/07, ECLI:EU:C:2008:713 (*Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*).
HvJ EU 19 december 2013, C-495/12, ECLI:NL:XX:2013:177 (*Bridport and West Dorset Golf Club*).
HvJ EU 15 mei 2014, C-337/13, ECLI:EU:C:2014:328 (*Almos Agrárkülkereskedelmi*).
HvJ EU 4 mei 2017, C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333 (*Commissie/Luxemburg*).
HvJ EU 21 september 2017, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718 (*Aviva*) (concl. A-G J. Kokott).
HvJ EU 21 september 2017, C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719 (*DNB Banka*) (concl. A-G J. Kokott).
HvJ EU 21 september 2017, C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721 (*Commissie/Duitsland*) (concl. A-G M. Wathelet).
HvJ EU 20 november 2019, C-400/18, ECLI:EU:C:2019:992 (*Infohos*) (concl. A-G G. Pitruzzella).
C-77/19 (*Kaplan International Colleges UK*) (concl. A-G J. Kokott).

Wetsartikelen

Artikel 7, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968.
Artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de Wet op de omzetbelasting 1968.
Artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968.
Artikel 11, achtste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968.
Artikel 9, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.
Artikel 9a, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.
Artikel 2, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.
Artikel VI B, van de Fiscale Verzamelwet 2015 (*Stb.* 2015, 455).
Artikel I, letter G, ten twaalfde, van de Wet van 28 december 1978 (*Stb.* 1978, 677).

Kamerstukken

Toelichting bij het Besluit van 20 februari 1986, nr. 86/49 (*Stb.* 1986, 49B).
Toelichting bij het Besluit van 16 maart 1986, nr. 2 (*Stb.* 1986, 423).
Toelichting bij het Besluit van 20 december 2017, nr. DB2007/630 (*Stb.* 2007, 573).
Ministeriële regeling Staatssecretaris van Financiën van 1 juli 2014 (*Stcrt.* 2014, 18872).
Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 15 februari 2016 (*Aanhangsel Handelingen II* 2015/16, nr. 1540).
Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 15 september 2017 (*Kamerstukken II* 2017/2018, 34550, nr. 54 (Verslag II)).
Kamerstukken II 1977/78, 14887, nr. 3 (MvT).
Kamerstukken II 2017/18, 34775, nr. 43.
Kamerstukken II 2017/18, 22112, nr. 2591.

Europese regelingen

Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.
Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.
Artikel 13A, eerste lid, onderdeel f, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.

Artikel 1, van de Achttiende Richtlijn van de Raad van 18 juli 1989 (89/465/EEG).
Artikel 132, eerste lid, onderdeel f, van de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 18 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
COM(73)950.
COM(2007)747.
PbEU 2016, C 115/04.
Verslag van de Eurogroep en Ecofinraad 1 en 2 oktober 2018 (bijlage bij Kamerbrief van 11 oktober 2018).
Annex II bij het akkoord van 28 september 2018, 12564/18, ECOFIN 849.

Boeken

Van Doesum 2009

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Wolters Kluwer 2009.

Van Hilten & Van Kesteren 2017

M.E. van Hilten & H.W.M van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

Van Norden 2007

G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss. Tilburg), Deventer: Wolters Kluwer 2007.

Artikelen

Aardema, WFR 2005/147

E. Aardema, 'Het bewijs in de fiscale procedure', *WFR* 2005/147, geraadpleegd op 26-6-2020.

Bijl, NLF 2019/2697

J. Bijl, annotatie bij HvJ EU 20 november 2019, ECLI:EU:C:2019:992 (*Infohos*), *NLF* 2019/2697.

Cornielje, NLF 2017/2341

S. Cornielje, annotatie bij HvJ EU 21 september 2017, ECLI:EU:C:2017:718 (*Aviva*), *NLF* 2017/2341.

Cornielje, NLF 2017/2343

S. Cornielje, annotatie bij HvJ EU 21 september 2017, ECLI:EU:C:2017:721 (*Commissie/Duitsland*), *NLF* 2017/2343.

Van Helden, NLF 2019/1739

M. van Helden, annotatie bij de conclusie van A-G G. Pitruzzella, ECLI:EU:C:2019:607 (*Infohos*), *NLF* 2019/1739.

Hummel, BNB 2018/15

C.J. Hummel, annotatie bij HvJ EU 21 september 2017, ECLI:EU:C:2017:721 (*Commissie/Duitsland*), *BNB* 2018/15.

Jovanovic & Merckx, International VAT Monitor 2016/27, afl. 5

N. Jovanovic & M. Merckx, 'The Cost Sharing Exemption under Debate – Part I', *International VAT Monitor* 2016/27, afl. 5.

Merckx, FED 2017/152

M.M.W.D. Merckx, annotatie bij HvJ EU 21 september 2017, ECLI:EU:C:2017:719 (*DNB Banka*), *FED* 2017/152.

Van Norden, NLF 2018/1540

G.J. van Norden, 'Staatssecretaris wil brede toepassing btw-koepelvrijstelling behouden', *NLF* 2018/1540, geraadpleegd op 24 april 2020.

Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2017/49.15

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ EU 21 september 2017, ECLI:EU:C:2017:719 (*DNB Banka*), *V-N* 2017/49.15.

Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2020/23.20

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij de conclusie van A-G J. Kokott, ECLI:EU:C:2020:302 (*Kaplan International Colleges UK*), *V-N* 2020/23.20.

Swinkels, FED 2004/259

J.J.P. Swinkels, annotatie bij HvJ EG 20 november 2003, C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (*Taksatorringen*), *FED* 2004/259.

De Wit 2019

A. de Wit, 'Commentaar NLFiscaal bij artikel 11, lid 1, onderdeel u, Wet OB 1968 – Koepelvrijstelling', *NL Fiscaal 2019*, geraadpleegd op 15 juni 2020.

Online bronnen***Vakstudie Omzetbelasting***

A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & E.M. Vrouwenvelder (red.), *Omzetbelasting* (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 6), Deventer: Wolters Kluwer.

'EU stelt invoering quick fixes in aanloop naar definitief btw-stelsel uit', [pwc.nl](https://www.pwc.nl), 22 juni 2018.