

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

Publiekrechtelijke lichamen en het aanbieden van parkeren in de Omzetbelasting

Naam: Sjoerd Ebbing
Studentnummer: 484123
Faculteit: Erasmus School of Economics
Begeleider: M. D. C. Gomes Vale Viga MSc
Tweede beoordelaar: J. Gruson

Datum definitieve versie: 1 januari 2022

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

<u>Afkortingenlijst</u>	4
<u>Hoofdstuk 1: Onderzoeksvoorstel Bachelor scriptie</u>	5
<u>1.1 Aanleiding</u>	5
<u>1.2 Probleemstelling</u>	6
<u>1.3 Toetsingskader</u>	7
<u>Hoofdstuk 2: De belasting over de toegevoegde waarde</u>	8
<u>2.1 Richtlijnen</u>	8
<u>2.2 Algemene introductie</u>	8
<u>2.3 Indirecte belasting</u>	8
<u>2.3.1 Voorbeeld belasting over de toegevoegde waarde</u>	9
<u>2.4 Neutraliteitsbeginsel</u>	9
<u>2.4.1 Interne neutraliteit</u>	9
<u>2.4.2 Externe neutraliteit</u>	10
<u>2.5 Gelijkheidsbeginsel</u>	10
<u>2.6 Ondernemerschap</u>	11
<u>2.7 Goederen en diensten</u>	12
<u>2.8 Tarieven in de Omzetbelasting</u>	12
<u>Hoofdstuk 3: Publiekrechtelijke lichamen</u>	13
<u>3.1 Wat zijn publiekrechtelijke lichamen?</u>	13
<u>3.2 Hoe worden publiekrechtelijke lichamen in de heffing van btw betrokken?</u>	13
<u>3.3 Wat wordt bedoeld met een ‘economische activiteit’ volgens artikel 9 Btw-richtlijn?</u>	14
<u>3.4 Hoe worden publiekrechtelijke lichamen in het nationale recht behandeld?</u>	15
<u>3.5 Wat zijn overheidsprerogatieven?</u>	16
<u>3.6 Wat is het Btw-compensatiefonds?</u>	16
<u>Hoofdstuk 4: De parkeermarkt</u>	19
<u>4.1 Introductie in de parkeermarkt</u>	19
<u>4.2 Welke soorten parkeren bestaan er?</u>	19
<u>4.2.1 Straatparkeren</u>	20
<u>4.2.2 Slagboomparkeren</u>	21
<u>4.2.3 Overige parkeervormen</u>	22
<u>4.3 Fiscaal onderscheid straat- en slagboomparkeren</u>	22
<u>4.4 Straatparkeren en het gelijkheidsbeginsel</u>	23
<u>4.5 Straatparkeren en het neutraliteitsbeginsel</u>	24
<u>4.6 EU-recht</u>	25
<u>4.7 Ontwikkelingen op de parkeermarkt</u>	26

<u>Hoofdstuk 5: Aanbevelingen</u>	27
<u>5.1 Privatisering van straatparkeren</u>	27
<u>5.2 Voorstellen voor wijziging van wet- en regelgeving</u>	29
<u>Conclusie</u>	31
<u>Literatuurlijst</u>	33
<u>Besluiten</u>	34
<u>Boeken</u>	34
<u>Jurisprudentie</u>	36
<u>Uitspraken</u>	36
<u>Parlementaire stukken</u>	37
<u>Richtlijnen</u>	37

Afkortingenlijst

Art.	Artikel
A-G	Advocaat-Generaal
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
BW	Burgerlijk Wetboek
CBb	College van Beroep voor het bedrijfsleven
EP	Europees Parlement
ER	Europese Raad
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
m.nt.	Met noot
RBGEL	Rechtbank Gelderland
RBZWB	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
r.o.	Rechtsoverweging
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB 1968	Wet op de Omzetbelasting 1968
Wet VpB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Hoofdstuk 1: Onderzoeksvoorstel Bachelor scriptie

1.1 Aanleiding

Publiekrechtelijke lichamen kunnen zowel optreden als ondernemer voor onder andere de Wet op de Omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) als optreden als overheid, en in het algemeen belang overheidstaken vervullen, op basis van overheidsprerogatieven en wettelijke taken, waarvoor ze niet belastingplichtig zijn. Ik vraag mij af wat de criteria voor een publiekrechtelijk lichaam om in de heffing van Wet OB 1968 betrokken te kunnen worden zijn, en wanneer aan deze criteria wordt voldaan? Wanneer een gemeente niet belastingplichtig is voor de Wet OB 1968, maar private partijen zijn dat wel, is er dan sprake van strijdigheid met het fiscale neutraliteitsbeginsel of het gelijkheidsbeginsel? De geschreven wetten laten altijd ruimte voor interpretatie en wanneer het gaat over parkeren is dit dan ook geen uitzondering hierop. Zo is een gemeente bijvoorbeeld wel belastingplichtig voor de Wet OB 1968 wanneer zij een parkeergarage exploiteert, maar niet wanneer zij straatparkeren mogelijk maakt. Dit verschil komt door het feit dat de diensten van elkaar verschillen, maar is dat wel zo, of zijn het eigenlijk dezelfde soort diensten? En zorgt dit verschil in belasting voor enige vorm van concurrentievervalsing, doordat parkeertarieven in de private sector altijd onderhevig zijn aan belasting over de toegevoegde waarde (btw), terwijl dit bij de publieke sector dus niet altijd het geval is? En zo ja, zou er dan btw moeten worden geheven over de vergoeding die een consument betaalt voor straatparkeren? Zou de exploitatie van straatparkeren geprivatiseerd kunnen worden of zou dit misschien zelfs moeten? En hoe komt het dat de inkomsten vanuit parkeren zo belangrijk zijn voor gemeenten? De huidige literatuur biedt geen duidelijke antwoorden over deze vraagstukken.

In mijn bachelor scriptie wil ik onderzoek doen naar de huidige fiscale situatie omtrent het aanbieden van parkeerdiensten. Ik zal dit doen aan de hand van een literatuuronderzoek. In het onderzoek zal de fiscale behandeling van parkeren, en specifiek de heffing van de btw over parkeertarieven worden onderzocht, worden de verschillende soorten van parkeren besproken en zal er worden getoetst of het verschil in behandeling van gemeenten en private partijen voor de verschillende vormen van parkeren strijdig is met het fiscale neutraliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Ook zal ik kijken of de nationale invulling van de btw-richtlijn correct is uitgevoerd. De scriptie zal afsluiten met een aantal aanbevelingen, die er mogelijk voor zorgen dat het aanbieden van de parkeerdienst beter volgens de lijnen van het neutraliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel zal worden belast.

In hoofdstuk 2 van deze scriptie wordt er uitleg gegeven over de belasting over de toegevoegde waarde. Er wordt besproken wat voor soort belasting dit is, en wat er met deze belasting gepoogd wordt te belasten. De relevante richtlijnen worden besproken, het fiscale neutraliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel zullen worden toegelicht, het begrip ondernemerschap zal worden toegelicht, het verschil in belasting van goederen en diensten wordt besproken net als de tarieven van de Wet OB 1968. Ook wordt er jurisprudentie aangehaald over diensten waarop verschillende tarieven op van toepassing zouden kunnen zijn, doordat ze al dan niet een bijkomende dienst bij de hoofddienst zijn. Denk hierbij aan de jurisprudentie over het Nationaal Park De Hoge Veluwe.

In hoofdstuk 3 zal ik ingaan op wat publiekrechtelijke lichamen zijn en hoe deze lichamen in de Wet OB 1968 worden betrokken. Hierbij wordt gekeken naar de hoofdregel, uitzonderingen hierop, de wettelijke taken en overheidsprerogatieven van deze publiekrechtelijke lichamen (en het onderscheid tussen beide). Eerst wordt er naar de Europese dimensie gekeken, vervolgens zal de nadruk worden gelegd op nationale arresten en jurisprudentie. De Btw-richtlijn wordt toegelicht, de term 'economische activiteit', uit deze Btw-richtlijn zal worden verduidelijkt en er wordt gekeken

naar wat de Btw-richtlijn voorschrijft omtrent de verschillende vormen van het aanbieden van parkeerdiensten.

Vervolgens zal er in hoofdstuk 4 een introductie worden gegeven van de 'parkeer-wereld'. Er wordt in dit hoofdstuk gepoogd inzicht te geven in de parkeerwereld aan de hand van jaarlijkse parkeerinkomsten van gemeenten, jaarlijkse omzetten van private partijen en in hoeverre de btw hier invloed op uitoefent. Er zal worden besproken wat voor soorten vormen van parkeren bestaan, wat de onderlinge verschillen zijn met betrekking tot de aanbieders, exploitanten en beheerders en hoe deze worden betrokken in de heffing van de btw. Daarna wordt besproken hoe publiekrechtelijke lichamen in de heffing van de Wet OB 1968 worden betrokken met betrekking tot de verschillende soorten aangeboden parkeerdiensten.

Recent zijn er ontwikkelingen waar te nemen waarbij gemeenten parkeergarages exploiteren met het fiscale regime van straatparkeren, waarbij gemeenten voor het aanbieden van deze parkeerplekken niet in de Wet OB 1968 worden betrokken, en dus geen btw af hoeven te dragen voor deze diensten. Er zal worden onderzocht of dit mogelijk is en of er in dit geval al dan niet sprake is van concurrentievervalsing, doordat de gemeente een voor private partijen met btw belaste garage exploiteert en terwijl de gemeente hier géén btw over hoeft te voldoen. Dit komt doordat de gemeente de betreffende garage exploiteert met het regime van straat parkeren. De verschillen tussen straat- en garageparkeren zijn relatief klein, en door deze ontwikkeling wordt dit verschil alleen nog maar kleiner. Aan het slot van het hoofdstuk wordt de huidige fiscale situatie rondom publiekrechtelijke lichamen en parkeren getoetst aan het fiscale neutraliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Wat betekenen deze beginselen en wordt daar in de huidige situatie op de parkeermarkt met betrekking tot publiekrechtelijke lichamen aan voldaan. Of is dit niet het geval, waardoor hier verandering in gebracht zou moeten worden? Ook wordt er aandacht besteed aan de Europese dimensie van dit vraagstuk, waarvoor wordt gekeken naar de Btw-richtlijn.

In hoofdstuk 5 zal een aantal oplossingen worden aangedragen en worden door mij aanbevelingen gedaan. Deze omvatten hoofdzakelijk een ingrijpende verandering van wet- en regelgeving rondom het straatparkeer systeem waardoor parkeergelden wél belast kunnen worden met omzetbelasting en de mogelijke privatisering van het straatparkeren. De concrete gevolgen hiervan voor zowel overheid als private partijen als exploitant van straatparkeren beschrijf ik. Er wordt onderzocht of de gevolgen van deze privatisering mogelijk kunnen leiden tot meer inkomsten voor gemeenten en een efficiëntere marktwerking.

Ten slotte wordt er in hoofdstuk 6 een samenvatting en conclusie van dit literatuuronderzoek gegeven.

1.2 Probleemstelling

In dit literatuuronderzoek zal er antwoord worden gegeven op de volgende onderzoeksvraag;

Hoe worden publiekrechtelijke lichamen voor het geven van gelegenheid tot parkeren in de btw-heffing betrokken en is er een mogelijkheid om straatparkeren neutraler in de Wet op de Omzetbelasting 1968 te betrekken?

Er wordt naar de beantwoording van de onderzoeksvraag toe gewerkt aan de hand van de beantwoording van de volgende deelvragen;

- *Wat is de belasting over de toegevoegde waarde en wat poogt deze te belasten?*
- *Wat zijn publiekrechtelijke lichamen en hoe worden deze in de heffing van de btw betrokken?*

- *Wat voor soorten parkeren bestaan er en hoe worden deze in de heffing van de btw betrokken?*
- *Hoe kan de heffing van btw neutraler worden toegepast bij straat parkeren?*

Wanneer er op al deze deelvragen antwoord is gegeven, zal er een conclusie worden getrokken en er wordt er aan de hand van de antwoorden op de deelvragen antwoord gegeven op de onderzoeksvraag.

1.3 Toetsingskader

In deze scriptie zal de huidige fiscale situatie rondom het aanbieden van parkeerdiensten door zowel publiekrechtelijke lichamen als private partijen worden vergeleken. Hierbij zal er worden getoetst aan het gelijkheidsbeginsel en het fiscale neutraliteitsbeginsel. De scriptie is volledig gericht op de Nederlandse situatie, waarbij wordt gekeken naar de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn.

Hoofdstuk 2: De belasting over de toegevoegde waarde

In dit hoofdstuk onderzoek ik de belasting over de toegevoegde waarde. Daarvoor analyseer ik de relevante richtlijnen, wat voor soort belasting het precies betreft. Ook analyseer ik het neutraliteitsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het begrip ondernemerschap volgens de Wet op de Omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968). Daarnaast kijk ik hoe goederen en diensten in de Wet OB 1968 worden betrokken en ligt ik de tarieven die hierop van toepassing zijn toe.

2.1 Richtlijnen

De Europese Raad (ER) en het Europees Parlement (EP) stellen samen onder andere richtlijnen van het Europees Recht op.¹ In het arrest Van Gend en Loos werd de directe werking van het Europees Recht vastgesteld.² Wanneer de richtlijnen op het niveau van de Europese Unie (EU) zijn aangenomen, zijn lidstaten van de EU verplicht deze op te nemen in het nationaal recht. Dit heet de zogenoemde rechtstreekse werking van het EU-recht. Hierbij wordt aan de lidstaten de keuze gegeven de richtlijn aan te passen betreft vorm en middelen. Lidstaten kunnen de betreffende richtlijn ook letterlijk overnemen.³ Richtlijnen kunnen uit zichzelf geen verplichtingen aan particulieren opleggen, hiervoor moeten ze eerst worden omgezet in het hiervoor genoemde nationaal recht. Dit nationale recht dient zo goed als mogelijk binnen het toepassingsgebied van richtlijnen te vallen.⁴

2.2 Algemene introductie

Nederland kent vanaf 1 januari 1934 een omzetbelasting. Deze werd destijds geïntroduceerd om de toenmalige grote economische crisis te kunnen bestrijden. Het plan was aanvankelijk om de belasting na de crisis af te schaffen, Dit is echter nooit gebeurd.⁵ Op 1 januari 1969 trad de Wet OB 1968 als aanvulling op de omzetbelasting in werking, een belasting over de toegevoegde waarde. Sindsdien is de belasting gegroeid tot een van de meest omvangrijke inkomstenbronnen voor de Nederlandse staat.⁶ In 2020 bedroegen de inkomsten van de btw 18,57% van de totale belastingen en wettelijke premies, wat neer komt op een bedrag van 58,2 miljard euro.⁷

2.3 Indirecte belasting

De belasting over de toegevoegde waarde (btw) is een indirecte belasting. Dit wil zeggen dat de belasting niet direct van de consument wordt geheven. De belastingplichtige voor de Wet OB 1968 is namelijk, volgens art. 7 Wet OB 1968, de ondernemer (die zelfstandig een bedrijf uitoefent), waardoor dus sprake is van een economisch indirecte belasting. Hierdoor wordt de btw betaald door de consument, maar wordt zij voldaan door de leverende ondernemer. Indirecte belastingen worden ook kostprijsverhogende belastingen genoemd, omdat er een vast tarief boven op de kostprijs van een goed of dienst komt.

Door het indirecte karakter van de belasting zijn er een stuk minder belastingplichtigen omdat er een stuk minder ondernemers dan dat er consumenten zijn. Dit is efficiënter voor de fiscus. Ook is het

¹ Richtlijnen van de Europese Unie, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114527>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

² HvJ EG 5 februari 1963, [ECLI:EU:C:1963:1](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:1963:1) (Van Gend en Loos).

³ Art. 288 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU).

⁴ HvJ EG 13 november 1990, [ECLI:EU:C:1990:395](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:1990:395) (Marleasing).

⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, FED fiscale studiereserie: Omzetbelasting veertiende druk, Kluwer, Deventer, 2014, p. 27.

⁶ CBS 2019, cbs.nl, <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/51/meer-dan-200-maal-zo-veel-personenauto-s-als-in-1927>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

⁷ CBS 2021, cbs.nl, <https://www.cbs.nl/nl-nl/cijfers/detail/84120NED>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

bereik van een indirecte belasting relatief groot, elke levering van een goed of een dienst is btw-belastbaar, uitzonderingen daargelaten.

Daarnaast is de btw een verbruiksbelasting. Dit houdt in dat de belasting de consument belast voor het verbruik van goederen en diensten. De btw is een zogeheten niet-cumulatieve meermalige heffing, wat betekent dat er bij elke schakel in een bepaalde bedrijfs- of productiekolom belasting wordt geheven over de bij die specifieke schakel toegevoegde waarde aan de goederen of diensten.⁸ Om dit nader toe te lichten volgt hier een voorbeeld met als btw-tarief 21 percent;

2.3.1 Voorbeeld belasting over de toegevoegde waarde

Wanneer een houthakker een boom omhakt en deze doorverkoopt aan een houtzagerij voor €100,-, zal hij hierover €21,- btw moeten voldoen. De houthakker is de eerste schakel in de bedrijfskolom, en heeft géén btw betaald over de inkoop, het omhakken van de boom, waardoor hij géén reeds betaalde btw kan aftrekken van de €21,- die hij over zijn verkoop moet betalen. Vervolgens vervaardigt de houtzagerij de boom tot planken, welke hij vervolgens doorverkoopt voor €200,-. Hierover moet hij 21% btw betalen, wat neerkomt op een bedrag van €42,-. Echter heeft de houtzagerij voor zijn aankoop bij de houthakker reeds €21,- btw betaald, welke de houtzagerij mag aftrekken van zijn af te dragen btw, waardoor zijn belastingdruk neerkomt op €42 -/ - €21 = €21,-. De volgende schakel in het bedrijfsproces is de meubelmaker. De houtzagerij verkoopt de planken voor €300,- aan de meubelmaker. De houtzagerij moet 21% btw afdragen, wat neerkomt op €63 -/ - €42 = €21,- btw. Dit proces zet zich voort in de hele bedrijfskolom, tot aan de uiteindelijke consument.

De btw wordt gekenmerkt door het feit dat het een algemene belasting is. Deze algemeenheid wil zeggen dat in principe alle bestedingen van consumenten in de heffing worden betrokken. Dit ten opzichte van goederen waarop een heffing van bijvoorbeeld accijns drukt, zogenoemde speciale goederen, zoals alcohol en sigaretten. Dit zijn slechts een aantal producten, een accijns is dus geen algemene, maar een speciale heffing.

2.4 Neutraliteitsbeginsel

In deze scriptie zullen twee beginselen centraal staan bij de beantwoording van de onderzoeksvraag, namelijk het neutraliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Alhoewel deze op het eerste gezicht veel op elkaar lijken, verschillen de beginselen wel degelijk van elkaar. Binnen de btw is het neutraliteitsbeginsel een fundamenteel begrip wat wordt geïntroduceerd in de preambule van de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (Btw-richtlijn). De preambule vertelt dat een btw-stelsel de grootste mate van eenvoud en neutraliteit heeft, wanneer er zo algemeen mogelijk wordt geheven. Dit moet zowel bij alle fasen van de productie en distributie als bij het verrichten van diensten.⁹ De neutraliteit kan worden gesplitst in twee delen, de interne en externe neutraliteit. Daarbij gaat het bij de interne neutraliteit om de binnenlandse markt, waarbij zowel juridische als economische neutraliteit van belang zijn. Externe neutraliteit gaat daarentegen over grensoverschrijdende situaties, en zorgt ervoor dat de btw-druk op goederen uit het binnen- en buitenland gelijk zijn.

2.4.1 Interne neutraliteit

Zoals hiervoor benoemd, is de interne neutraliteit op te splitsen in de economische en juridische neutraliteit. Het uitgangspunt bij economische neutraliteit is dat de concurrentieverhoudingen

⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, FED fiscale studiereserie: Omzetbelasting veertiende druk, Kluwer, Deventer, 2014, p.16.

⁹ Preambule van Btw-richtlijn, punt 5.

tussen ondernemers niet mogen worden verstoord.¹⁰ Het neutraliteitsbeginsel gaat niet slechts over ondernemers onderling, maar ook over de verschillende producten en diensten van een bepaalde ondernemer.¹¹ Er moet dus voor worden gezorgd dat soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk ervaren.¹² Op het economische neutraliteitsbeginsel wordt echter inbreuk gemaakt door een aantal factoren, zoals vrijstellingen, verlaagde tarieven en de interpretatie van het ondernemerschapbegrip. Deze vrijstellingen kunnen een aantal doelen hebben. Zo is er bijvoorbeeld bij kansspelen geen heffing van btw ter voorkoming van dubbele heffing. Ook is er een sociaaleconomisch doel bij bijvoorbeeld onderwijs en zorg vrijstellingen. Daarnaast worden publiekrechtelijke lichamen in principe niet als belastingplichtige voor de Wet OB 1968 gezien wanneer zij overheidstaken uitvoeren, tenzij er sprake is van een verstoring van de mededinging van enige betekenis.¹³ Dit wordt in hoofdstuk 3 uitgebreider toegelicht.

De tweede factor binnen de interne neutraliteit is de juridische neutraliteit. Hiervoor moet men kijken naar artikel 1 lid 2 van de Btw-richtlijn. Goederen en diensten kennen een gelijke belastingdruk, ongeacht hoelang de productie- en distributieketen is.¹⁴ Wanneer er naar het voorbeeld in paragraaf 2.1 wordt gekeken, blijft de belastingdruk op de consument dus gelijk, ongeacht het aantal schakels. Net zoals bij de economische neutraliteit wordt er ook inbreuk gemaakt op de juridische neutraliteit door zaken als vrijstellingen.

2.4.2 Externe neutraliteit

Naast de interne neutraliteit is er de externe neutraliteit, die ervoor zorgt dat de heffing bij invoer van goederen of diensten gelijk is aan de in het binnenland op hetzelfde goed of dienst geheven belasting. Daarnaast moet de teruggaaf van btw bij uitvoer naar het buitenland niet meer of minder zijn dan de belastingdruk bij verkoop in het binnenland.¹⁵ Hierbij moet in gedachten worden gehouden dat de hoofdregel is dat de belasting wordt geheven op de plaats van de levering van het goed. Echter, bij verzending in verband met de levering, wordt de plaats waar de levering aanvangt gekozen als de plaats van levering.¹⁶ Bij diensten ligt de plaatsbepaling anders. Wanneer de betreffende dienst aan een andere ondernemer wordt geleverd is het de plaats waar de laatstgenoemde ondernemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft en wanneer er aan een andere dan ondernemer wordt geleverd, dat is het de plaats van de zetel van bedrijfsuitoefening van de leverende ondernemer.¹⁷

2.5 Gelijkheidsbeginsel

In deze scriptie wordt de huidige fiscale behandeling van straat- en garageparkeren getoetst aan het gelijkheidsbeginsel. Er is een viertal criteria waaraan moet worden voldaan om een beroep te doen op het gelijkheidsbeginsel.¹⁸ Ten eerste moet er sprake zijn ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Ten tweede moet sprake zijn van een groep belastingplichtigen. Ten derde moet er een oogmerk van begunstiging zijn bij de behandeling van een of meerdere belastingplichtigen. Tenslotte

¹⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, FED fiscale studieresie: Omzetbelasting veertiende druk, Kluwer, Deventer, 2014, p. 53.

¹¹ HvJ EU 10 november 2011, C-259/10 (*Rank Group*), V-N 2011/62.20.

¹² Preambule van Btw-richtlijn, punt 7.

¹³ Art. 13 lid 1 Btw-richtlijn.

¹⁴ Art. 1 lid 2 Btw-richtlijn.

¹⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, FED fiscale studieresie: Omzetbelasting veertiende druk, Kluwer, Deventer, 2014, p. 57.

¹⁶ Art. 5 Wet op de Omzetbelasting 1968.

¹⁷ Art. 6 Wet op de Omzetbelasting 1968.

¹⁸ Happé, 'Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming' (FM nr. 77) 1996/3.3.2.

moet sprake zijn van een bevoegde inspecteur. Dit wil zeggen dat de betreffende adviseur niet het handelen van een andere inspecteur bindt.

2.6 Ondernemerschap

Een prestatie kan pas aan de Wet OB 1968 worden onderworpen wanneer de prestatie, (lees het goed of de dienst,) wordt geleverd door een ondernemer. Een ondernemer is ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent.¹⁹ Hier verschilt de Wet OB 1968 van de Btw-richtlijn in terminologie. De Btw-richtlijn gebruikt namelijk de term 'belastingplichtige', waar de Wet OB 1968 dus het begrip ondernemer gebruikt.²⁰ Door de Hoge Raad is bepaald dat de Nederlandse wetgever geen verschillende betekenis aan het woord 'ondernemer' heeft willen geven dan de betekenis van 'belastingplichtige' uit de Btw-richtlijn.²¹ Het gedeelte 'ieder' wordt ruim geïnterpreteerd, zo kunnen niet alleen natuurlijke personen, maar ook rechtspersonen en samenwerkingsverbanden onder de noemer ondernemer vallen.²² Het criterium 'zelfstandig' zorgt ervoor dat mensen die in loondienst werken geen ondernemer kunnen zijn, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben.²³ Daarnaast mogen werknemers, en andere personen, geen ondergeschiktheid ten aanzien van arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden kennen ten opzichte van de werkgever.²⁴

Ook moet er om te voldoen aan ondernemerschap een bedrijf worden uitgeoefend. Er staat in de Wet OB 1968 geen alomvattende definitie van 'bedrijf', echter is er wel bepaald dat er een bedrijf wordt uitgeoefend wanneer een beroep wordt uitgeoefend of wanneer exploitatie van een vermogensbestanddeel plaatsvindt, met het oogmerk om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.²⁵ Een bedrijf uitoefenen doet men door een economische activiteit te verrichten en hierdoor deel te nemen aan het economisch verkeer. Deze deelname aan het economisch verkeer is een vereiste. Om dit toe te lichten volgt een voorbeeld; Wanneer Kees zijn oude telefoon doorverkoopt aan zijn zusje is er geen sprake van deelname aan het economische verkeer, omdat Kees alleen zijn telefoon als vriendendienst aan zijn zusje wil verkopen, en niet aan ieder willekeurig persoon. Echter, wanneer het zusje van Kees een telefoon in de winkel koopt, dan is er wel sprake van een economische activiteit.

Voor het ondernemersbegrip is het niet van belang of er een winstogmerk is. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat wanneer er door een persoon, samenwerkingsverband of rechtspersoon slechts prestaties om niet worden geleverd, er geen ondernemerschap bestaat.²⁶ Wanneer er echter zowel prestaties om niet als prestaties tegen een vergoeding worden geleverd, wordt er per geval beoordeeld of er sprake is van ondernemerschap. Het gaat bij de beoordeling van economische activiteit met name over in hoeverre de prestaties met elkaar verbonden zijn of los van elkaar gezien kunnen worden.²⁷ Daarnaast moet de vergoeding die tegenover de prestatie staat wel van tevoren zijn bedongen.²⁸

¹⁹ Art. 7 Wet op de Omzetbelasting 1968.

²⁰ Art. 9 Btw-richtlijn.

²¹ HR 2 mei 1984, ECLI:NL:1984:AW8625.

²² HR 5 januari 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW9011.

²³ Art. 10 Btw-richtlijn.

²⁴ Art. 10 Btw-richtlijn.

²⁵ Art. 7 lid 2 Wet op de Omzetbelasting 1968.

²⁶ HvJ EG 1 april 1982, ECLI:EU:C:1982:121 (Hong Kong).

²⁷ HR 1 april 1987, ECLI:NL:PHR:1987:AW7715. Anders: HR 15 december 2000, ECLI:NL:HR:1999:AA3853 (Zeehondencentrumarrest).

²⁸ HvJ EG 3 maart 1994, ECLI:EU:C:1994:80, Tolsma.

Een ander criterium voor ondernemerschap is duurzaamheid. Er is geen ondernemerschap wanneer het gaat over een incidentele gebeurtenis, wel wanneer de prestatie vaker wordt geleverd. Er moet dus enige vorm van regelmaat aanwezig zijn. Echter, wanneer er reeds ondernemerschap is, speelt de incidentele aard van de prestatie geen rol.²⁹

2.7 Goederen en diensten

Net als in iedere andere belasting moet er een belastingobject worden bepaald in de Wet OB 1968. In de Wet OB 1968 wordt er onder andere onderscheid gemaakt tussen de levering van goederen en diensten.³⁰ Daarnaast zijn er bijzondere belastingobjecten, namelijk intracommunautaire verwervingen en de invoer van goederen.³¹ Met de levering van goederen wordt de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken bedoeld.³² Goederen zijn alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, inclusief gas, elektriciteit en warmte of koude.³³ Alle overige prestaties, niet zijnde leveringen van goederen worden aangemerkt als diensten volgens artikel 4 Wet op de omzetbelasting.

Naast prestaties gekenmerkt door ofwel de levering van een goed, ofwel een dienst, bestaan er ook combinaties hiervan. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het kopen van een laptop, waarbij de consument betaalt voor zowel de laptop als de verzendkosten. Hierbij is de laptop het goed, waarover de consument macht om als eigenaar te beschikken verkrijgt en de verzending van de laptop is de dienst, waarbij er geen overdracht van macht aanwezig is.

Het onderscheid van goederen en diensten is van belang voor de plaats van de belaste prestatie. Zie hiervoor paragraaf 2.4.2. In deze scriptie zal er voornamelijk worden gekeken naar de levering van diensten, omdat deze scriptie zich grotendeels toespitst op het aanbieden van het geven van gelegenheid tot parkeren. Ook wordt er aandacht besteden aan samengestelde prestaties. Hierover volgt meer in hoofdstuk 4.

2.8 Tarieven in de Omzetbelasting

De Wet OB 1968 kent verschillende tarieven. De Europees georiënteerde Btw-richtlijn legt voor nationale wetgeving regels op, zo ook over de tarieven. Het minimumtarief waaraan het reguliere en verlaagde tarief aan moeten voldoen wordt bepaald in de artikelen 96 respectievelijk 99 van de Btw-richtlijn. Nederland heeft voor een regulier tarief van 21 percent gekozen, terwijl de richtlijn een minimum van 15 percent oplegt. Voor het verlaagde tarief geeft de richtlijn een minimum van 5 percent, waar in Nederland een tarief van 9 percent is gekozen.³⁴ Voor het thema dat in deze scriptie centraal staat, de dienst van het aanbieden van het geven van gelegenheid tot parkeren, is in de regel het reguliere tarief van toepassing. Wanneer in deze scriptie dan ook wordt gesproken over het tarief, wordt er bedoeld op het tarief van 21 percent.

²⁹ HvJ EU 13 juni 2013, ECLI:EU:C:2013:391, r.o. 22.

³⁰ Art. 1 sub a Wet op de Omzetbelasting 1968.

³¹ Art. 1 sub b, c, d Wet op de Omzetbelasting 1968.

³² Art. 14 lid 1 Btw-richtlijn.

³³ Art. 3 lid 7 Wet op de Omzetbelasting. Anders: HR 23 mei 1921 ECLI:NL:HR:1921:186 (Elektriciteitsarrest).

³⁴ Art. 9 Wet op de Omzetbelasting 1968.

Hoofdstuk 3: Publiekrechtelijke lichamen

In dit hoofdstuk onderzoek ik wat publiekrechtelijke lichamen zijn en hoe deze in de Wet OB 1968 worden belast. Dit doe ik door in te gaan op het begrip ‘economische activiteit’ volgens artikel 9 van de Btw-richtlijn en te kijken naar de manier waarop de publiekrechtelijke lichamen in het nationaal recht in de heffing worden betrokken. Daarnaast onderzoek ik wat overheidsprerogatieven en overheidstaken zijn en het wat het verschil tussen dezen is. Ten slotte wordt het Btw-compensatiefonds besproken, en wordt er toegelicht hoe en wanneer publiekrechtelijke lichamen hier aanspraak op kunnen maken.

3.1 Wat zijn publiekrechtelijke lichamen?

Wat publiekrechtelijke lichamen, vaak ook openbare lichamen genoemd, precies zijn, is vastgelegd in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW). Het gaat om de Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen en alle lichamen waaraan krachtens de Grondwet verordende bevoegdheid is verleend.³⁵ In hetzelfde artikel waarin dit te vinden is, wordt bepaald dat al deze lichamen rechtspersoonlijkheid bezitten.³⁶ Al deze lichamen zijn overheidslichamen die verschillende functies opgelegd hebben gekregen om het land te besturen. Het gaat in Nederland om onder andere twaalf ministeries, twaalf provincies en 352 gemeenten en 21 waterschappen.³⁷

Om een voorbeeld te schetsen waar deze overheidslichamen zich zoal mee bezig houden, worden enkele taken van gemeenten en provincies toegelicht. Gemeenten houden onder andere bij wie woonachtig is in de betreffende gemeente, geven paspoorten uit, zijn verantwoordelijk voor de huisvesting van scholen, maken en houden bestemmingsplannen bij en zij geven subsidies.³⁸ Daarnaast zijn er de provincies, die centraler besturen dan dat gemeenten dat doen. Zij bepalen bijvoorbeeld of steden en dorpen mogen en kunnen uitbreiden, bepalen waar er nieuwe wegen, spoorwegen, scheepvaartverbindingen, industriegebieden en recreatieve voorzieningen kunnen en moeten worden aangelegd, zorgen voor de realisatie van nieuwe natuur en het behoud hiervan en zijn verantwoordelijk voor de aanleg en het onderhoud van provinciale wegen, fietspaden en bruggen.³⁹ Daarnaast houdt de provincie toezicht op de waterschappen en gemeenten gelegen binnen de betreffende provincie.⁴⁰

3.2 Hoe worden publiekrechtelijke lichamen in de heffing van btw betrokken?

Uit de Btw-richtlijn blijkt dat de Staat, regio's, gewesten, provincies, gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen niet belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting, voor zover zij deze werkzaamheden of handelingen als overheid verrichten.⁴¹ Hierop bestaat een uitzondering, namelijk

³⁵ Art. 2:1 Burgerlijk Wetboek.

³⁶ Idem.

³⁷ ‘Wie vormen de overheid?’, overheid.nl, <https://www.overheid.nl/wie-vormen-de-overheid#:~:text=De%20overheid%20bestaat%20uit%20drie,grond%20van%20hun%20functie%20ingedeeld>, (geraadpleegd op 15 januari 2022). Anders: ‘Aantal gemeenten daalt in 2021 verder tot 352’, cbs.nl, <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2020/53/aantal-gemeenten-daalt-in-2021-verder-tot-352#:~:text=Herindelingen%20hebben%20verschillende%20vormen.,ontstaat%20Eemsdelta%20op%20deze%20manier>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

³⁸ ‘Taken van een gemeente’, rijksoverheid.nl, <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/gemeenten/taken-gemeente>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

³⁹ ‘Provincie voert landelijk en eigen beleid uit’, rijksoverheid.nl, <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/provincies/taken-provincie#:~:text=Taken%20provincie&text=bepaalt%20of%20steden%20en%20dorpen,natuurgebieden%20en%20recreatieve%20voorzieningen%20komen>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

⁴⁰ Idem.

⁴¹ Art. 13 lid 1 alinea 1 Btw-richtlijn.

wanneer sprake is van een verstoring van de mededinging van enige betekenis doordat het betreffende publiekrechtelijk lichaam niet in de heffing wordt betrokken.⁴² Hiermee wordt bedoeld dat eventuele prestaties van de publiekrechtelijke lichamen (zonder btw) geen concurrentievervalsing mogen veroorzaken. Wanneer dit wel het geval is, moet het overheidslichaam dat dit veroorzaakt, voor de activiteiten waarmee het lichaam dit veroorzaakt, in de heffing van de btw worden betrokken. Hierbij is het belangrijk om in ogenschouw te nemen dat het niet slechts over daadwerkelijke concurrentie gaat, maar er ook moet worden gekeken naar potentiële concurrentie.⁴³ Hieraan moet worden toegevoegd dat het HvJ EU hierbij vermeldde dat de potentiële concurrentie op de relevante markt reëel en niet zuiver hypothetisch moet zijn.⁴⁴ Dit is bepaald aan de hand van een arrest waarin het gaat over de vraag of Britse gemeenten btw konden terugvragen wanneer zij parkeerterreinen exploiteren terwijl zij als overheid optreden, en geen daadwerkelijke concurrentie aanwezig is. Het HvJ EU concludeerde dus dat het niet relevant is of de concurrentie er daadwerkelijk is. Op de vraag wanneer er verstoring van de mededinging van enige betekenis is, zal in hoofdstuk 4 uitgebreider worden toegelicht.

Een publiekrechtelijk lichaam treedt op als overheid wanneer zij werkzaamheden verricht in een specifiek voor hem geldend juridisch regiem, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verricht.⁴⁵ Waar het in de Btw-richtlijn gaat over 'mededinging van enige betekenis', wanneer het gaat over het in concurrentie treden van de overheid met particuliere partijen, wordt dit in het nationaal recht bij ministeriële regelingen geregeld.⁴⁶ Dit zal nader worden toegelicht in hoofdstuk 4. Wanneer een publiekrechtelijk lichaam niet optreedt als overheid is hij dus net zoals private partijen belastingplichtig voor de Wet OB 1968. Zie hiervoor paragraaf 2.5.

3.3 Wat wordt bedoeld met een 'economische activiteit' volgens artikel 9 Btw-richtlijn?

Zoals in paragraaf 3.2 besproken, is er een economische activiteit vereist om als belastingplichtige te worden aangemerkt volgens de Btw-richtlijn. In de wettekst is opgenomen dat een economische activiteit alle werkzaamheden betreft van 'een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen'.⁴⁷ In de praktijk leidt dit tot verschillende rechtszaken over de vraag of iets al dan niet als economische activiteit aan te merken is. Dit is bijvoorbeeld het geval in de zaak *T-Mobile Austria*, waarbij de Oostenrijkse staat volledig eigenaar is van een vennootschap welke bevoegd is om frequenties van openbare mobiele telecommunicatiediensten toe te wijzen.⁴⁸ De overheid van Oostenrijk schreef facturen uit aan haar afnemers exclusief btw. Vervolgens vorderen de afnemers, in dit geval telecommaschappijen, dat de overheid haar facturen inclusief btw afgeeft. Hierover wordt door de Oostenrijkse rechter een aantal prejudiciële vragen gesteld.⁴⁹ Het HvJ EU oordeelt dat de verkoop van de radiofrequenties geen economische activiteit volgens artikel 9 van de Btw-richtlijn betreft. Op de betreffende markt is er namelijk slechts één aanbieder, de overheid, die vergunningen verstrekt, welke recht geven op het gebruik van bepaalde frequenties van het elektromagnetische spectrum. De marktdeelnemers kunnen dit gebruiksrecht vervolgens exploiteren door tegen betaling

⁴² Art. 13 lid 1 alinea 2 Btw-richtlijn.

⁴³ HvJ EG 16 september 2008, ECLI:EU:C:2008:505.

⁴⁴ HvJ EG 16 september 2008, ECLI:EU:C:2008:505, r.o. 65.

⁴⁵ HvJ EG 17 oktober 1989, ECLI:EU:1989:381.

⁴⁶ Art. 7 lid 3 Wet op de Omzetbelasting 1968.

⁴⁷ Art. 9 lid 1 alinea 2 Btw-richtlijn.

⁴⁸ HvJ EG 26 juni 2007, C-284/04, ECLI:EU:C:2007:381 (T-mobile Austria).

⁴⁹ HvJ EG 26 juni 2007, C-284/04, ECLI:EU:C:2007:381 (T-mobile Austria), r.o. 31.

hun diensten op de mobiele telecommunicatiemarkt aan te bieden aan het publiek.⁵⁰ De overheid oefent, met het toekennen van de vergunningen, slechts een toezichhoudende en regelgevende activiteit en functie uit, treedt hiermee niet in concurrentie met marktpartijen en verricht hierdoor geen economische activiteit.⁵¹ Doordat de verkoop van de vergunningen niet aan de voorwaarden van artikel 9 van de Btw-richtlijn voldoen, komt men niet toe aan de uitzondering van artikel 13 lid 1 van de Btw-richtlijn, dat vertelt dat publiekrechtelijke lichamen niet in de heffing van omzetbelasting worden betrokken.

3.4 Hoe worden publiekrechtelijke lichamen in het nationale recht behandeld?

Nederland heeft de Btw-richtlijn omgezet in nationaal recht in de Wet OB 1968. In het nationaal recht is opgenomen dat eenieder die ondernemer is, belastingplichtig is voor de Wet OB 1968. Ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent wordt vervolgens aangemerkt als ondernemer voor de Wet OB 1968.⁵² Zie paragraaf 2.5 voor het ondernemersbegrip. Zo is een gemeente, provincie of ander publiekrechtelijk lichaam bijvoorbeeld belastingplichtig wanneer zij, op dezelfde manier waarop een private partij dit kan, het vervoer van gehandicapten organiseert en uitvoert.⁵³ Er is hier geen sprake van een speciaal voor een publieklichaam geldend juridisch regime. Anders is dit in het arrest Gemeente Borsele, waarin een gemeente het leerlingenvervoer in de betreffende gemeente tegen een erg lage vergoeding regelt. Deze vergoeding is zo laag dat hij slechts 3 percent van de door de gemeente gemaakte kosten dekt, en op deze manier biedt de gemeente de dienst ver onder de kostprijs aan.⁵⁴ Het Hof oordeelt dat er geen sprake is van een economische activiteit, doordat er geen reëel verband bestaat tussen de vergoeding die de ouders van de leerlingen betalen en de dienst van het aanbieden van personenvervoer.⁵⁵ Doordat er geen economische activiteit wordt verricht, is de gemeente voor het aanbieden van het leerlingenvervoer geen belastingplichtige.

Er is in de Btw-richtlijn een lijst van werkzaamheden opgesteld, waarvoor publiekrechtelijke lichamen, wanneer deze werkzaamheden niet slechts van onbeduidende omvang zijn, worden aangemerkt als belastingplichtigen.⁵⁶ Dit betreft onder andere werkzaamheden zoals het uitvoeren van telecommunicatiediensten, levering van gas, water, elektriciteit en stoom, goederenvervoer en werkzaamheden van reisbureaus.⁵⁷ In de Wet OB 1968 is ervoor gekozen om deze werkzaamheden vast te leggen in ministeriële regelingen, en kiest er dus voor om geen lijst van werkzaamheden op te nemen.⁵⁸

Doordat de Europese Unie in zijn definitie in de Btw-richtlijn ruimte voor interpretatie laat, en geen eenduidige betekenis geeft aan 'mededinging van enige betekenis', zijn er verschillende uitspraken, die richting moeten geven aan de uitleg van deze 'mededinging van enige betekenis'. Zo is bijvoorbeeld door het Hof van Justitie EU bepaald dat hier geen sprake van is wanneer een publiekrechtelijk lichaam tolwegen exploiteert, omdat er volgens de rechter sprake is van een gebrek aan concurrentie is.⁵⁹ Ook wanneer een overheid ervoor kiest om een luchtverkeersbeveiligingsorganisatie te exploiteren is er geen belastingplicht volgens de Wet OB 1968, omdat de organisatie, en dus het overheidslichaam, niet als ondernemer kan worden

⁵⁰ HvJ EG 26 juni 2007, C-284/04, ECLI:EU:C:2007:381 (T-mobile Austria), r.o. 39.

⁵¹ HvJ EG 26 juni 2007, C-284/04, ECLI:EU:C:2007:381 (T-mobile Austria), r.o. 44.

⁵² Art. 7 Wet op de Omzetbelasting 1968.

⁵³ HR 25 november 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AS3559.

⁵⁴ HvJ EU 12 mei 2016, ECLI:EU:C:2016:334, r.o. 33.

⁵⁵ HvJ EU 12 mei 2016, ECLI:EU:C:2016:334, r.o. 34.

⁵⁶ Art. 13 lid 1 alinea 3 Btw-richtlijn, en Bijlage I Btw-richtlijn.

⁵⁷ Bijlage I Btw-richtlijn, lijst van werkzaamheden bedoeld in artikel 13, lid 1, derde alinea.

⁵⁸ Art. 7 lid 3 Wet op de Omzetbelasting 1968.

⁵⁹ HvJ EU 19 januari 2017, EXLI:EU:C:2017:28 (National Roads Authority).

aangemerkt, doordat er destijds in de wet was neergelegd dat dit een overheidstaak betreft.⁶⁰ Het is echter niet altijd het geval dat het publiekrechtelijke lichaam niet-belastingplichtig is voor de Wet OB 1968. Ophalen van huisvuil is bijvoorbeeld een aan de overheid, en in het specifiek de gemeente, toebedeelde taak.⁶¹ Dit zorgt ervoor dat zij geen ondernemer zijn voor de Wet OB 1968. Echter, wanneer een gemeente dit vuilnis bewerkt tot compost, en deze compost tegen een vergoeding verkoopt, treedt zij wel degelijk in concurrentie met private partijen, waardoor de betreffende gemeente een ondernemer, en dus belastingplichtig is voor de Wet op de Omzetbelasting 1968, en hierdoor in de heffing wordt betrokken.⁶² Ook wanneer een gemeente een aan haar opgedragen taak, in dit geval het ophalen van huishoudelijk afval, specifiek glasafval, uitbesteedt aan een ondernemer, wordt de gemeente aangemerkt als ondernemer, doordat zij niet binnen een voor haar geldend specifiek regime handelt.⁶³

3.5 Wat zijn overheidsprerogatieven?

Zoals in paragraaf 3.1 is besproken zijn er bepaalde taken aan overheidsinstellingen toegewezen. Er zijn bepaalde activiteiten die voorbehouden zijn aan de overheid. Deze activiteiten heten overheidsprerogatieven, zijn alleen besteed aan de overheid en kunnen niet worden uitbesteed aan private partijen.⁶⁴ Het zijn dus bepaalde voorrechten of bevoegdheden, die gelden met een voor een publiekrechtelijk lichaam geldend specifiek juridisch regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten kunnen verrichten.⁶⁵ Het Hof van Justitie bevestigt dit nogmaals in het arrest Fazenda Publica/Camara Municipal do Porto, waar zij het specifiek geldende juridisch regime benadrukt.⁶⁶ In dit arrest gaat het over een gemeente die zowel parkeermeters op de openbare weg als parkeerterreinen langs de openbare weg exploiteerde. De Portugese belastingdienst vorderde hierover omzetbelasting waarna de gemeente Porto in beroep ging. Het HvJ EU bepaalde dat het exploiteren van parkeerplekken op en langs de openbare weg onder de term overheidsprerogatief valt. Andere voorbeelden van overheidsprerogatieven zijn het uitgeven van paspoorten, toekennen van vergunningen, het verstrekken van subsidies en het ophalen van huishoudelijk afval.

3.6 Wat is het Btw-compensatiefonds?

Publiekrechtelijke lichamen kunnen, zoals hiervoor besproken, binnen het bereik van de Wet OB 1968 vallen, maar ook daar buiten. Wanneer de eerste situatie aan de orde is, wordt een publiekrechtelijk lichaam op dezelfde manier in de heffing betrokken als elke andere ondernemer.⁶⁷ In dit geval betalen zij btw over de ingekochte goederen en diensten en kunnen dit vervolgens verrekenen met de door hun in rekening gebrachte btw. Echter, wanneer een publiekrechtelijk lichaam een overheidstaak uitvoert, is zij geen ondernemer volgens de Wet OB 1968. Dit zorgt ervoor dat het publiekrechtelijk lichaam wel btw betaalt over de ingekochte goederen en diensten, maar geen btw ontvangt voor de door haar geleverde goederen of diensten, omdat zij deze goederen en diensten exclusief btw aanbiedt, waardoor gemeenten relatief hogere kosten hebben.

⁶⁰ HR 15 juli 1997, ECLI:HR:1997:AA2224.

⁶¹ 'Taken van een gemeente', rijksoverheid.nl, <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/gemeenten/taken-gemeente>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

⁶² Hof 's-Gravenhage 8 maart 2002, ECLI:NL:GHSGR:2002:AV5477.

⁶³ HR 16 mei 2003, ECLI:HR:2003:AF8705.

⁶⁴ Kamerstukken || 2001/02, 28050, nr.5, p. 25.

⁶⁵ HvJ EG 17 oktober 1989, ECLI:EU:C:1989:381 (Carpaneto Piacentino).

⁶⁶ HvJ EG 14 december 2000, C446/98, ECLI:EU:C:2000:691 (Fazenda Publica/Camara Municipal do Porto).

⁶⁷ Art. 7 lid 1 Wet op de Omzetbelasting 1968.

In het voorbeeld in paragraaf 2.3 kunnen alle schakels, op de uiteindelijke consument na, de voor inkoop van goederen of diensten betaalde btw terugvragen van de Belastingdienst. Dit kunnen publiekrechtelijke lichamen niet wanneer zij een aan hen opgelegde wettelijke overheidstaak vervullen. Om deze publiekrechtelijke en regionaal openbare lichamen tegemoet te komen is het btw-compensatiefonds (BCF) opgericht. Wanneer er door een ondernemer een prestatie wordt geleverd aan een publiekrechtelijk lichaam, zal de ondernemer, net als bij een levering aan ieder ander, btw opnemen in de vergoeding van de prestatie. Het betreffende publiekrechtelijk lichaam heeft onder voorwaarden recht op een bijdrage uit het door de overheid opgerichte btw-compensatiefonds voor de door haar aan de ondernemer betaalde btw.⁶⁸

Voordat het BCF is opgericht, konden publiekrechtelijke lichamen die in hoedanigheid van overheid fungeerden bij de aanschaf van goederen of diensten de daarop in rekening gebrachte btw niet terugvorderen van de Belastingdienst, waar een private partij dit wel kon. Dit zorgde ervoor dat het voor publiekrechtelijke lichamen een stuk voordeliger was om de aanschaf van goederen of diensten bij een ander publiekrechtelijk lichaam die optrad als overheid te doen, omdat er in die situatie geen btw in rekening wordt gebracht door het leverende publiekrechtelijke lichaam. Dit zorgde voor welvaartsverlies op de markt, omdat het intern uitvoeren van leveringen van goederen en diensten hierdoor goedkoper was, terwijl het efficiënter kon gebeuren wanneer de leveringen worden gedaan door private partijen.⁶⁹ Door de oprichting van het BCF is dit verschil opgeheven. Er wordt in artikel 3 van de Wet op het Btw-compensatiefonds een drietal situaties gegeven waarbij publiekrechtelijke lichamen de door hen betaalde btw terug kunnen vragen aan het fonds.

Ten eerste is de situatie wanneer er door een ondernemer btw in rekening is gebracht aan het publiekrechtelijk lichaam of regionaal openbaar lichaam. Hieraan moet worden toegevoegd dat deze ondernemer die deze btw in rekening brengt een publiekrechtelijk lichaam of regionaal openbaar lichaam kan zijn.

Ten tweede kan een publiekrechtelijk of regionaal openbaar lichaam aanspraak maken op btw-compensatie uit het BCF wanneer er aan hem btw in rekening is gebracht die drukt op een intracommunautaire verwerving, een verwerving van een goed of een dienst dat geleverd is door een ondernemer uit een andere EU-lidstaat.

Tenslotte kan een publiek of regionaal openbaar lichaam aanspraak maken op een compensatie uit het BCF wanneer er btw wordt betaald over de goederen die het betreffende lichaam invoert. Invoer is in deze het invoeren van prestaties vanuit een niet-EU-land.

De Wet op het Btw-compensatiefonds vervolgt met uitzonderingen op de drie mogelijke situaties, welke worden genoemd in artikel 4 van de Wet op het Btw-compensatiefonds. Zo komen publiekrechtelijke lichamen niet in aanmerking voor een compensatie uit het BCF wanneer de goederen en diensten waarop de compensatie betrekking zou hebben verstrekt, verleend of ter beschikking worden gesteld aan een willekeurige derde, of wanneer de verworven goederen of diensten worden benut om prestaties te verrichten die zijn vrijgesteld op grond van artikel 11 van de Wet OB 1968.⁷⁰ Daarnaast zijn gemeenten en provincies de enige deelnemers van het BCF, omdat er reeds een financiële relatie bestaat in de vorm van een begrotingsfonds, het gemeente- en provinciefonds.⁷¹

⁶⁸ Art. 3 Wet op het Btw-compensatiefonds.

⁶⁹ Wassenaar, Wolvers & Bijl 2003, p. 11.

⁷⁰ Idem.

⁷¹ Wassenaar, Wolvers & Bijl 2003, p. 13.

Let wel, in het voorgaande voorbeeld wordt gesproken over een ondernemer, welke ook gevormd kan zijn door een publiekrechtelijk lichaam, waardoor er een publiekrechtelijk lichaam in de rol als ondernemer btw in rekening brengt aan een ander publiekrechtelijk lichaam, welke op zijn plaats vervolgens aanspraak kan maken op het BCF.⁷² Zo is dat bijvoorbeeld het geval wanneer gemeente Amersfoort, in dit geval handelend als btw-ondernemer, prestaties levert aan gemeente Nijkerk. Gemeente Nijkerk handelt echter niet als btw-ondernemer, en kan de btw dus niet terugvragen. Hierdoor heeft gemeente Nijkerk recht op compensatie uit het BCF, voor de door gemeente Amersfoort in rekening gebrachte btw.⁷³

Belangrijke jurisprudentie bij het BCF is het grafrechtenarrest. Een gemeente exploiteerde een gemeentelijke begraafplaats. Voor onder andere de aanleg, het onderhoud en de inrichting van de begraafplaats werden kosten gemaakt, die door de gemeente inclusief btw werden betaald. De gemeente maakte voor deze kosten aanspraak op het BCF. De staatssecretaris ging hiertegen in beroep, omdat hij ervan overtuigd is dat de gemeente geen recht heeft op een bijdrage uit het BCF, omdat de gemeente niet een specifiek aan de overheid opgelegde taak, een overheidsprerogatief uitvoerde. Echter, in artikel 33 van de Wet op de Lijkbezorging staat dat een gemeente tenminste één gemeentelijke begraafplaats heeft. Hierdoor is de gemeente voor het hebben van de begraafplaats niet belastingplichtig. De situatie is echter complexer. Het aanbieden van de gemeentelijke begraafplaats staat los van het aanbieden van grafrechten. Dit laatste kan namelijk ook worden aangeboden door kerkgenootschappen andere private partijen, waardoor de gemeente in concurrentie treedt met private partijen voor dit deel van de dienst, en dus belastingplichtige is voor de Wet OB 1968. Hierdoor krijgt de gemeente slechts een vergoeding uit het BCF voor dat deel dat toe te schrijven is aan de overheidstaak, het exploiteren van de begraafplaats, en niet voor het verschaffen van grafrechten, die tegen een vergoeding worden aangeboden.⁷⁴ Wanneer een publiekrechtelijk lichaam goederen levert of diensten verricht die, wanneer deze door een ondernemer worden verricht, vrijgesteld zouden zijn van omzetbelasting, heeft het betreffende publiekrechtelijk lichaam geen recht op een bijdrage uit het BCF.⁷⁵

⁷² HR 2 december 2016, ECLI:NL:HR:2016:2725.

⁷³ Idem.

⁷⁴ HR 19 juni 2020, ECLI:HR:2020:1070 (Grafrechtenarrest).

⁷⁵ HR 19 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:410.

Hoofdstuk 4: De parkeermarkt

In dit hoofdstuk onderzoek ik de omvang van de parkeermarkt en wat voor spelers er op deze markt actief zijn. Daarvoor analyseer ik de verschillende soorten parkeren en onderzoek ik welk fiscaal regime er bij welke soort parkeren hoort. Vervolgens leg ik de verschillen naast elkaar en toets ik deze aan zowel het neutraliteitsbeginsel als het gelijkheidsbeginsel. Ten slotte wordt gekeken naar het EU-recht, en worden de huidige ontwikkelingen op de parkeermarkt besproken.

4.1 Introductie in de parkeermarkt

Het aanbieden van parkeerdiensten kan worden gedaan door zowel private als publiekrechtelijke partijen. De opbrengsten die worden gegenereerd uit het heffen van parkeerbelasting door gemeenten zijn door het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) voor het jaar 2021 begroot op een bedrag van 1,035 miljard euro, dat 9,2% van de totale opbrengsten van gemeentelijke begrotingen representeert.⁷⁶ In 2019 is er voor gemeente Amsterdam een opbrengst uit parkeerheffingen van 281 miljoen begroot.⁷⁷ De inkomsten vanuit het parkeren kunnen in twee categorieën worden opgedeeld. Ten eerste is er het inkomen vanuit het heffen van de parkeerbelasting ter zake van het parkeren van een voertuig op een bij de belastingverordening dan wel krachtens de belastingverordening in de daarin aangewezen gevallen door het college te bepalen plaats, tijdstip en wijze.⁷⁸ Daarnaast genereren gemeenten inkomsten door het verstrekken van parkeervergunningen, welke inkomsten ook onder de noemer van parkeerbelasting vallen. De heffing van parkeerbelasting is voor gemeenten geen bestemmingsheffing, wat wil zeggen dat de opbrengsten uit de parkeerheffing voor algemene middelen mogen worden aangewend en dus niet een op voorhand bepaalde bestemming hebben. Dit is voor een gemeente voordelig, omdat zij de vrijheid hebben om de parkeeropbrengsten te besteden waaraan zij willen, in tegenstelling tot bijvoorbeeld de opbrengsten uit rioolheffingen, die slechts aan de aanleg of het onderhoud van het riool mogen worden besteed.

Niet alleen voor gemeenten gaat het over een omvangrijke markt. Q-park, de grootste parkeerexploitant op de Nederlandse markt, realiseert in 2019 een omzet van 214,8 miljoen euro in alleen Nederland.⁷⁹ De Schiphol-Group, die bestaat uit Schiphol en de luchthavens Rotterdam the Hague Airport en Eindhoven, behaalde in 2019 een omzet van 130 miljoen euro met alleen al de aangeboden parkeerdiensten voor personenauto's.⁸⁰

4.2 Welke soorten parkeren bestaan er?

Parkeren is in de Gemeentewet gedefinieerd als 'het gedurende een aaneengesloten periode doen of laten staan van een voertuig, anders dan gedurende de tijd die nodig is voor en gebruikt wordt tot het onmiddellijk in- en uitstappen van personen dan wel het onmiddellijk laden of lossen van zaken, op de binnen de gemeente gelegen voor het openbaar verkeer openstaande terreinen of weggedeelten, waarop dit doen of laten staan niet ingevolge een wettelijk voorschrift is verboden'.⁸¹ Deze definitie geeft een duidelijk kader van wat er met parkeren wordt bedoeld, echter is het een te nauwe definitie wanneer er wordt gesproken over de gehele parkeermarkt. Er wordt namelijk

⁷⁶ 'Gemeenten begroten 11,3 miljard euro aan heffingen in 2021', cbs.nl, [https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2021/04/gemeenten-begroten-11-3-miljard-euro-aan-heffingen-in-2021#:~:text=Van%20de%20drie%20belangrijkste%20gemeentelijke,\(%2B2%2C6%20procent\)](https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2021/04/gemeenten-begroten-11-3-miljard-euro-aan-heffingen-in-2021#:~:text=Van%20de%20drie%20belangrijkste%20gemeentelijke,(%2B2%2C6%20procent)), (geraadpleegd op 15 januari 2022).

⁷⁷ Idem.

⁷⁸ Art. 225 lid 1 Gemeentewet.

⁷⁹ Jaarrekening Q-Park 2019.

⁸⁰ Jaarcijfers Schiphol 2019.

⁸¹ Art. 225 lid 2 Gemeentewet.

gesproken van voor openbaar verkeer openstaande terreinen of weggedeelten, terwijl parkeren ook mogelijk is op terreinen of plekken die niet voor openbaar verkeer toegankelijk zijn. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het parkeren van een auto op de oprit van een huis of in de bij het huis behorende schuur. Dit soort plekken staan niet open voor verkeer, want zij zijn in het bezit van een particulier. Er kunnen grofweg drie soorten parkeren worden onderscheiden.

4.2.1 Straatparkeren

De eerste vorm van parkeren is het parkeren zoals in de Gemeentewet omschreven. Het gaat hierbij om het parkeren langs de openbare weg, genaamd straatparkeren. Deze term is niet wettelijk gedefinieerd.⁸² Denk hierbij bijvoorbeeld aan het parkeren in een woonwijk of stadscentrum direct langs de openbare weg. Deze vorm van parkeren kan in principe slechts door één aanbieder, de overheid, worden aangeboden. Straatparkeren kan worden opgesplitst in twee subcategorieën, het betaald en onbetaald straatparkeren. In de Gemeentewet is geregeld dat plekken kunnen worden vastgesteld in belastingverordeningen waar er sprake is van betaald parkeren. In deze belastingverordeningen wordt niet alleen de plaats vastgelegd, maar ook het tijdstip en de wijze waarop de parkeerbelasting wordt geheven. Zo hebben gemeenten de mogelijkheid om ervoor te kiezen in het weekend geen parkeerbelasting te heffen en op dagen door de week wel. Daarnaast kunnen gemeenten ervoor kiezen om een progressief parkeertarief op te nemen in de belastingverordening, waardoor het parkeren per uur duurder wordt naarmate er langer is geparkeerd. Ook hebben gemeenten de vrijheid om de maatstaf van heffing te bepalen. Zo kunnen zij een tarief per uur, maar bijvoorbeeld ook per kwartier opnemen in de verordening. Kortom, er zijn veel knoppen waar gemeenten aan kunnen draaien om het parkeerbeleid in te kleden. De overige, niet in de gemeentelijke belastingverordeningen vastgelegde parkeerplekken worden onbetaald aangeboden en onderhouden door gemeenten.

Eén van de belangrijke redenen van de heffing van parkeerbelasting is om de parkeerdruk in steden te reguleren.⁸³ Het aantal geregistreerde personenauto's die zich in Nederland bevinden is in de afgelopen 100 jaar flink gegroeid. Zo waren er in 1927 slechts 41.000 personenauto's geregistreerd, terwijl dat in 2019 achtenhalf miljoen waren.⁸⁴ De groei van personenauto's groeit afgelopen jaren nog flink door, zo is er tussen 2010 en 2019 een stijging van 11,9 procent.⁸⁵ Deze stijging zorgt ervoor dat drukte in binnensteden ontstaat. Om deze drukte te bestrijden en reguleren kunnen gemeenten belastingverordeningen opstellen en hiermee een actief parkeerbeleid voeren. Het parkeerbeleid bestaat niet alleen uit het bepalen van plaats, tarief en wijze. Gemeenten kunnen ook het parkeerbeleid invullen door blauwe zones te plaatsen. Dit zijn zones waar men om niet kan parkeren voor een bepaalde duur. Tevens kan de gemeente parkeerdruk reguleren door middel van het uitgeven van parkeervergunningen of het weghalen van straatparkeerplekken.

Afgelopen jaren is een ontwikkeling waar te nemen waarbij gemeenten de binnenstad leefbaarder willen maken, waarbij het buiten het zicht parkeren van auto's en het verwijderen van auto's uit de binnenstad belangrijke thema's zijn.⁸⁶ Gemeenten pogen hiermee de binnensteden veiliger, groener

⁸² CBB 8 december 2020, ECLI:NL:CBB:2020:923, r.o. 5.3.

⁸³ Art. 225 lid 1 Gemeente wet.

⁸⁴ 'Meer dan 200 maal zo veel personenauto's als in 1927', cbs.nl, <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/51/meer-dan-200-maal-zo-veel-personenauto-s-als-in-1927#:~:text=Het%20aantal%20personenauto's%20is%20in,basis%20van%20een%20nieuwe%20analyse>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

⁸⁵ Idem.

⁸⁶ 'Veiliger fietsen in de stad kan alleen met minder auto's.', trouw.nl, <https://www.trouw.nl/binnenland/veiliger-fietsen-in-de-stad-kan-alleen-met-minder-auto-s-we-moeten-anders-kijken-naar-de->

en gezonder te krijgen, en meer ruimte te bieden aan de voetganger en fietser.⁸⁷ Eén van de knoppen waar de gemeente aan kan draaien om dit probleem te bestrijden is het parkeerbeleid. Gemeente Amsterdam doet dit bijvoorbeeld door het straatparkeertarief zo hoog te maken, dat het voor de modale consument aantrekkelijker is om zijn auto in een garage te parkeren.⁸⁸ Hiermee wordt de auto, die relatief veel ruimte in neemt, buiten het zicht geparkeerd, en is er meer ruimte voor de voetganger en fietser in de binnenstad.

Een andere belangrijke reden voor het heffen van de parkeerbelasting is, zoals in de introductie van dit hoofdstuk is benoemd, het feit dat de parkeerheffingen een significant deel van de inkomsten van een gemeente vormen.

Gemeenten worden niet in de heffing van omzetbelasting betrokken voor zover zij bovengenoemd straatparkeren exploiteren. Zij voeren namelijk een overheidstaak uit, zoals besproken in paragraaf 3.5. De overheidslichamen, in dit geval gemeenten, opereren in een specifiek voor hun geldend juridisch regime, en zijn dus geen ondernemer volgens de Wet op de Omzetbelasting 1968. In artikel 7 lid 3 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 is echter een uitzonderingsregel opgenomen. Er kan bij ministeriële regeling worden bepaald, dat publiekrechtelijke lichamen die, anders dan als ondernemer, prestaties verrichten welke uit hun aard ook door ondernemers kunnen worden verricht, met betrekking tot die prestaties als ondernemer worden aangemerkt. De Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 is de ministeriële regeling als bedoeld in artikel 7 lid 3 Wet op de Omzetbelasting 1968. Artikel 3 van deze uitvoeringsbeschikking zorgt ervoor dat gemeenten toch als ondernemer worden aangemerkt voor het geven van gelegenheid tot parkeren wanneer er een fysieke barrière of registratieapparatuur aanwezig is.⁸⁹ Hier zal later op terug worden gekomen.

4.2.2 Slagboomparkeren

Naast straatparkeren bestaat ook slagboomparkeren. Zoals de naam doet blijken gaat dit over het parkeren 'achter een slagboom'. Dit is vaak te vinden op parkeerterreinen en in parkeergarages. Voor slagboomparkeren is een slagboom echter niet noodzakelijk. Wanneer er geen slagboom aanwezig is, maar wel registratieapparatuur bij de in- of uitgang wordt er nog steeds gesproken van slagboomparkeren. Voor het overgrote deel wordt deze vorm van parkeren aangeboden door private marktpartijen zoals Q-park, Interparking en Apcoa. Dit soort partijen kopen een parkeergarage in of huren deze, en exploiteren deze vervolgens voor consumenten. Vaak gaat het hierbij om parkeergarages in drukke stedelijke gebieden. Voor de door dit soort private partijen geleverde parkeerdiensten vallen deze private partijen onder artikel 7 van de Wet op de Omzetbelasting 1968. Deze bedrijven zijn ondernemer voor de Omzetbelasting, en worden voor het reguliere tarief van 21% belast voor de parkeerdiensten die zij leveren.⁹⁰ Wanneer een consument dus zijn auto in een

[binnenstad~b6a5488b/#:~:text=%E2%80%9CALLE%20onderzoek%20wijst%20uit%20dat,rond%20de%20auto%20is%20opgebouwd.%E2%80%9D](https://www.amersfoort.nl/project/de-autoluwe-binnenstad.htm), (geraadpleegd op 15 januari 2022).

⁸⁷ 'De autoluwe binnenstad', amersfoort.nl, <https://www.amersfoort.nl/project/de-autoluwe-binnenstad.htm>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

⁸⁸ 'Verhoging parkeertarief van start: €7,50 in binnenstad', parool.nl, <https://www.parool.nl/amsterdam/verhoging-parkeertarief-van-start-7-50-in-binnenstad~b042e96a/#:~:text=Vanaf%20deze%20zondag%20is%20parkeren,het%20eerst%205%20euro%20was.&text=In%20de%20grachtengordel%20en%20de,6%20euro%20per%20uur%20kwijt>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

⁸⁹ Art. 3 Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968.

⁹⁰ Art. 9 Wet op de Omzetbelasting 1968.

parkeergarage parkeert zal de parkeerexploitant btw moeten bereken over de vergoeding die consument betaalt.

Ook wanneer het parkeren een bijkomende dienst bij de hoofddienst is, blijft het reguliere tarief op het aanbieden van de parkeerdienst gelden.⁹¹ Zo is er op het verlenen van toegang tot een natuurterrein het verlaagde btw-tarief van 9 percent van toepassing.⁹² Wanneer er bij dit natuurterrein een parkeerterrein hoort, wordt het aanbieden van de parkeerdienst niet meegetrokken met het lage tarief vanwege de hoofddienst, en dus niet gezien als een samengestelde dienst, maar als op zichzelf staande dienst en dus tegen het reguliere tarief van 21 percent belast.⁹³ Ook bij attractieparken is het parkeren tegen het reguliere parkeertarief belast, in tegenstelling tot de hoofddienst.⁹⁴

Naast private partijen kunnen ook overheden slagboomparkeren aanbieden. Hiermee treden ze direct in concurrentie met private partijen die dezelfde diensten kunnen aanbieden. Als voor de belastingplicht van de publiekrechtelijke lichamen in dit geval gekeken wordt naar de Btw-richtlijn, vertelt deze in artikel 13 Btw-richtlijn dat publiekrechtelijke lichamen in elk geval als belastingplichtige worden aangemerkt indien hun niet-belastingplichtigheid zou leiden tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis. Wanneer wordt gekeken naar nationaal recht dan is de overheid voor die werkzaamheden ondernemer doordat zij zelfstandig een bedrijf uitoefenen.⁹⁵

4.2.3 Overige parkeervormen

Ten slotte is er nog een aantal parkeervormen die geschaard kunnen worden onder overige parkeervormen. Dit omvat bijvoorbeeld het parkeren op eigen terrein of andere niet geregistreerde parkeerplekken. Voor dit werk zal daar verder niet in worden gegaan op deze overige vormen van parkeren.

4.3 Fiscaal onderscheid straat- en slagboomparkeren

Waar een private partij slechts het zogeheten slagboomparkeren mag exploiteren, en niet in aanmerking komt om straatparkeren aan te bieden aan de consument, kunnen gemeenten zowel het slagboom- als het straatparkeren exploiteren. Het voornaamste fiscale verschil tussen beide is dat slagboomparkeren wel in de heffing van omzetbelasting betrokken wordt, en straatparkeren niet in de heffing wordt betrokken. Zie hiervoor paragraaf 4.1. Vaak is het onderscheid makkelijk met het blote oog waar te nemen. Zo is een parkeerplek in een woonwijk langs een (openbare) weg in de regel straatparkeren en het parkeren in een garage in de binnenstad slagboom parkeren. Let wel, de naam slagboomparkeren doet vermoeden dat er een slagboom aanwezig moet zijn, echter is het ook mogelijk om een camera of ander soort registratieapparatuur bij de in- en uitgang van een garage of parkeerterrein te hebben die voor registratie van voertuigen en betaling van parkeergelden dienen. Voor 1 juli 2011 werden gemeenten niet aangemerkt als ondernemer wanneer zij parkeren op parkeerterreinen of in parkeergarages aanboden. Vanaf 1 juli 2011 is artikel 3 van de uitvoeringsbeschikking gaan gelden, zonder dat de registratieapparatuur in het artikel was verwerkt, zodat het onderscheid tussen straat- en slagboomparkeren slechts de aanwezigheid van een fysieke barrière was. Er ontstond echter een groeiende tendens waarbij publiekrechtelijke lichamen, in dit geval gemeenten, parkeergarages of parkeerterreinen gingen exploiteren alsof het straatparkeer

⁹¹ HR 17 augustus 2018, ECLI:HR:2018:1318.

⁹² Art. 9 lid 2 sub a Wet op de Omzetbelasting 1968 juncto tabel I Wet op de Omzetbelasting 1968.

⁹³ HR 17 augustus 2018, ECLI:HR:2018:1318.

⁹⁴ RBZWB 28 juni 2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:3876.

⁹⁵ Art. 7 lid 1 Wet op de Omzetbelasting 1968.

regime in deze garages van toepassing was, omdat er geen fysieke barrière aanwezig was, maar slechts camera's.⁹⁶ Om deze tendens te bestrijden is vanaf 1 januari 2015 de registratieapparatuur bij de in- of uitgang ter verzekering van betaling toegevoegd aan het artikel. Deze wetswijziging heeft als doel het tegengaan van concurrentievervalsing.⁹⁷

4.4 Straatparkeren en het gelijkheidsbeginsel

De verschillende vormen van parkeren zijn soms moeilijk te onderscheiden. Zo bestaan er private partijen die parkeerplaatsen langs de openbare weg in bezit hebben. Er zijn gevallen waarbij deze parkeerplekken worden verhuurd aan de betreffende gemeente, die de plekken vervolgens exploiteert met het fiscale regime van straatparkeren.⁹⁸ Desalniettemin kan de private partij, wanneer hij de parkeerplekken aan de openbaarheid onttrekt, de parkeerplekken exploiteren met het fiscale regime van slagboomparkeren. In dit voorbeeld is er voor de modale consument moeilijk onderscheid te maken tussen straat- en slagboomparkeren, terwijl hij, wanneer hij btw-ondernemer is, de btw wel kan aftrekken wanneer hij parkeert bij een private partij, maar niet wanneer hij dit doet bij de gemeente. Wanneer de consument van de parkeerdienst geen ondernemer is voor de btw, maakt het de hem niet uit wie de aanbieder is.

De besproken verschillen zorgen ervoor dat het exploiteren van straatparkeren wordt aangemerkt als overheidsprerogatief, en dus geen btw-belaste prestatie is, waar slagboomparkeren wel als btw-belaste prestatie wordt aangemerkt. De aangeboden parkeerdiensten verschillen echter niet significant van elkaar. Men kan betogen dat zijn of haar personenauto, wanneer deze in een parkeergarage is geparkeerd, beter beschermd is tegen diefstal, beter wordt gecontroleerd en beter is beschermd tegen weersinvloeden. Hierdoor kan slagboomparkeren worden aangemerkt als een andere dienst dan het parkeren langs de openbare weg, straatparkeren.⁹⁹ Dit doet echter niet af aan het feit dat het voornaamste doel van het parkeren van een personenauto voor de modale consument het zo dicht mogelijk bij zijn bestemming parkeren is.¹⁰⁰ A-G Ettema is ervan overtuigd dat gemeenten voor het aanbieden van straatparkeren als btw-ondernemer moeten worden aangemerkt.¹⁰¹ Er moet volgens de A-G worden gekeken naar de 'werkzaamheid als zodanig', wat moet worden ingekleurd door 'het tegen betaling van een vergoeding gelegenheid bieden tot het parkeren van een voertuig', waarbij het dus niet uitmaakt of dit in een garage of op straat plaatsvindt.¹⁰² Ik sluit mij hier volledig bij aan, doordat er voor de modale consument weinig tot geen onderscheid is tussen straat- en slagboomparkeren.

Doordat zojuist aannemelijk is gemaakt dat straat- en slagboomparkeren in mijn optiek niet significant van elkaar verschillen en dit in verband wordt gebracht met het gelijkheidsbeginsel, ontstaat er een probleem.¹⁰³ Volgens het gelijkheidsbeginsel mogen gelijke gevallen niet anders worden behandeld. Wanneer straat- en slagboomparkeren zoals zojuist beschreven niet significant

⁹⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 december 2014 (Stcrt. 2014, 36880).

⁹⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 december 2014 (Stcrt. 2014, 36880).

⁹⁸ 'Flink wat parkeerplekken ineens gratis in Deventer binnenstad door conflict grondeigenaar en gemeente', destentor.nl, <https://www.destentor.nl/deventer/flink-wat-parkeerplekken-ineens-gratis-in-deventer-binnenstad-door-conflict-grondeigenaar-en-gemeente~a06e7e7b/#:~:text=In%20het%20Deventer%20centrum%20worden,Vastgoed%2C%20eigenaar%20van%20de%20grond>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

⁹⁹ RBGEL 3 november 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:5821, r.o. 23.

¹⁰⁰ RBGEL 3 november 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:5821, r.o. 28.

¹⁰¹ HR A-G 31 augustus 2017, ECLI:NL:PHR:2017:873.

¹⁰² Idem.

¹⁰³ Bonthuis-Broekman & Manzoni-Van de Kuilen, 'Parkeren: fiscaal een attractie op zich!', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2018, afl. 2, p. 9-13.

van elkaar verschillen en dus aan elkaar gelijk zijn, moeten deze gelijk worden behandeld en mag het volgens het gelijkheidsbeginsel niet zo zijn dat er op de één parkeervorm, het slagboomparkeren, wel btw drukt, en op de andere vorm, het straatparkeren, niet. Om een beroep te doen op het gelijkheidsbeginsel moet er aan een viertal voorwaarden zijn voldaan.¹⁰⁴ Deze voorwaarden houden onder andere in dat er sprake moet zijn van ongelijke behandeling van gelijke gevallen, aanwezigheid van een groep belastingplichtigen en een oogmerk van begunstiging bij de behandeling van een of meer belastingplichtigen.¹⁰⁵

Aan het eerste criterium wordt voldaan doordat gelijke gevallen, het straat- en slagboomparkeren, niet op dezelfde manier wordt belast volgens de Wet op de Omzetbelasting 1968, doordat straatparkeren niet wordt belast met btw en slagboomparkeren wel. Daarnaast is er aanwezigheid van een groep belastingplichtigen, namelijk de private partijen die parkeerdiensten aanbieden, die belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting.

Het laatste criterium, het begunstigingsargument, is gecompliceerder, en hier loopt het beroep op het gelijkheidsbeginsel dan ook spaak. Er moet voor dit criterium een oogmerk zijn om bepaalde belastingplichtigen te begunstigen. In dit geval zijn de private partijen belastingplichtig. Gemeenten worden niet aangemerkt als belastingplichtige voor het aanbieden van parkeerdiensten op de straat. Er is hier dus geen sprake van een oogmerk van begunstiging van een of meer belastingplichtigen, en er is dus geen sprake van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel.

4.5 Straatparkeren en het neutraliteitsbeginsel

In hoofdstuk 2 van deze scriptie is het neutraliteitsbeginsel toegelicht. Ook is de huidige situatie van het fiscale regime van straatparkeren besproken. Dit brengt mij dan ook bij de vraag of de huidige fiscale behandeling van straatparkeren met betrekking tot de Wet OB 1968 strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel oplevert. Voor de interne neutraliteit is het van belang dat soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk ervaren. Zoals in paragraaf 4.4 is besproken, kan er op meerdere manieren tegen het onderscheid tussen straat- en garageparkeren aan worden gekeken.

Eenzijds kan worden betoogd dat straatparkeren en garageparkeren van elkaar verschillen door het feit dat in een parkeergarage personenauto's beter zijn beschermd tegen weersinvloeden en diefstal en dat er betere controle is. Dit is bij straatparkeren niet het geval. Hierdoor kan worden beargumenteerd dat de diensten niet aan elkaar gelijk zijn. Anderzijds kan worden betoogd dat het voornaamste doel van het parkeren van een personenauto, het zo dicht mogelijk bij de plaats van bestemming parkeren. Volgens deze opvatting zijn de eerdergenoemde bescherming en controle slechts een bijkomende dienst, maar blijft het voornaamste doel van de diensten gelijk, waardoor er geen onderscheid is, en het gaat over gelijke diensten. Mijns inziens zijn er overeenkomsten tussen de behandeling van de verkoop van boeken en e-books, en het aanbieden van straat- en garageparkeren. Voorheen werden e-boeken tegen het reguliere tarief van 21 percent uit de Wet OB 1968 belast, echter heeft de wetgever besloten om dit te veranderen. Gedrukte boeken zijn vallen onder het verlaagde tarief, omdat het toegankelijk moet zijn voor consumenten. De wetgever heeft ervoor gekozen om e-boeken vanaf 1 januari 2020 ook onder het verlaagde tarief te laten vallen. Ik ben ervan overtuigd dat dit komt omdat het doel van boeken en e-boeken aan elkaar gelijk is, ondanks dat de producten fysiek en visueel van elkaar verschillen.¹⁰⁶ Dit is naar mijn mening hetzelfde geval wanneer er naar het verschil tussen straat- en garageparkeren wordt gekeken, omdat het doel van beide diensten aan elkaar gelijk is, terwijl het niet in exact dezelfde vorm wordt

¹⁰⁴ Happé, 'Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming' (FM nr. 77) 1996/3.3.2.

¹⁰⁵ Happé, 'Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming' (FM nr. 77) 1996/3.3.2.

¹⁰⁶ HvJ EU 7 maart 2017, ECLI:EU:C:2017:174.

aangeboden. Wanneer deze opvatting wordt gevolgd, is er sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, en is er mijns inziens sprake van strijdigheid met het fiscale neutraliteitsbeginsel. Wanneer de eerstgenoemde opvatting wordt gevolgd, en er sprake is van twee verschillende diensten, is er geen sprake van strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel.

4.6 EU-recht

Het in paragraaf 4.4 behandelde gelijkheidsbeginsel is niet slechts een nationaal beginsel maar ook een beginsel dat opgaat volgens het EU-recht. Een beroep hierop zal niet slagen door het ontbreken van het begunstigingsargument. Zie hiervoor paragraaf 4.4.

Het nationale recht wordt overstemd door het EU-recht.¹⁰⁷ In artikel 13 van de Btw-richtlijn wordt gesproken over overheidslichamen en de belastingplicht daarvan. De hoofdregel luidt dat overheidslichamen niet belastingplichtig zijn wanneer zij overheidstaken uitvoeren. Een uitzondering op de hoofdregel is wanneer deze werkzaamheden leiden tot verstoring van de mededinging van enige betekenis wanneer het betreffende publiekrechtelijke lichaam als niet-belastingplichtige zou worden aangemerkt.¹⁰⁸ Er is sprake van concurrentieverstoring ofwel verstoring van de mededinging wanneer het handelen of juist het gebrek aan handelen van een deelnemer van de markt op oneerlijke wijze invloed heeft op de resultaten van een andere deelnemer van diezelfde markt. Het is hierbij van belang dat dit zowel positieve als negatieve invloeden kunnen zijn. Het HvJ EU oordeelt dat er hierbij niet slechts naar werkelijke, maar ook naar potentiële concurrentie moet worden gekeken.¹⁰⁹ De potentiële concurrentie mag echter van aard niet slechts puur hypothetisch zijn.¹¹⁰ Wanneer er wordt gesproken over dezelfde markt gaat het niet over een specifiek plaatselijke markt, maar de relevante markt.¹¹¹

Het mes snijdt aan twee kanten, waar gemeente Amsterdam haar parkeerexploitanten bevoordeeld door het straatparkeertarief hoog te maken, kan een gemeente ook het straatparkeertarief dusdanig laag maken, dat het voor de modale consument aantrekkelijker is om op straat te parkeren, en hiermee de op de relevante markt aanwezige parkeerexploitanten benadeeld. Dit gaat in de regel over een indirecte bevoordeling dan wel benadeling, doordat het voornaamste doel van het instellen van het tarief door gemeenten is om de parkeerdruk op straat te reguleren, en de invloed op private partijen dus een neveneffect is.

Wanneer er sprake is van verstoring 'van enige betekenis' wordt in verschillende landen anders uitgelegd. Zo wordt 'van enige betekenis' in Italië aangemerkt als 'ten minste aanzienlijk of relevant en niet slechts onbeduidend'.¹¹² In het Verenigd Koninkrijk wordt met 'van enige betekenis' concurrentieverstoring bedoeld die meer dan onbeduidend is.¹¹³

Koenis twijfelt erover of slechts uit de gerealiseerde opbrengst van de heffing van parkeerbelasting afgeleid kan worden of er al dan niet sprake is van concurrentieverstoring van onbeduidende omvang.¹¹⁴ In mijn optiek is verstoring van mededinging aan de orde wanneer de marktwerking op oneerlijke manier wordt beïnvloed en waarbij aanbieders actief op de relevante markt positief dan

¹⁰⁷ HvJ EG 15 juli 1964, ECLI:EU:C:1964:66 (COSTA/enel).

¹⁰⁸ Art. 13 Btw-richtlijn.

¹⁰⁹ HvJ EG 16 september 2008, ECLI:EU:C:2008:505, r.o. 63-65.

¹¹⁰ Idem.

¹¹¹ HvJ EG 16 september 2008, ECLI:EU:C:2008:505, r.o. 53. Anders: HvJ EU 19 januari 2017, ECLI:EU:C:2017:28 (National Roads Authority).

¹¹² HvJ EG 16 september 2008, ECLI:EU:C:2008:505, r.o. 70.

¹¹³ HvJ EG 16 september 2008, ECLI:EU:C:2008:505, r.o. 68.

¹¹⁴ RBGEL 3 november 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:5821, *Belastingblad* 2016/521, m.nt. M. Koenis.

wel negatief worden beïnvloed. Mijns inziens is er sprake van de zojuist benoemde ‘verstoring van de mededinging van enige betekenis’, wanneer een gemeente zoals gemeente Amsterdam in staat is om met haar parkeerbeleid het parkeergedrag van de modale consument zodanig te beïnvloeden dat hij liever in de garage parkeert dan dat hij dat doet op straat. Aan de hand van dit voorbeeld is te zien dat straat- en slagboomparkeeren direct met elkaar concurreren. Wanneer dit het geval is, moeten gemeenten in de heffing van omzetbelasting worden betrokken, waardoor de modale consument niet alleen in parkeergarages en op parkeerterreinen, maar ook langs de openbare weg btw zal gaan betalen op de vergoeding die hij betaalt voor het parkeren van zijn auto, en hierdoor de verstoring van mededinging wordt verholpen.

4.7 Ontwikkelingen op de parkeermarkt

Vanaf de introductie van artikel 3 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 op 1 januari 2011 zijn gemeenten opzoek gegaan naar manieren om onder dit artikel uit te komen. Destijds is bedacht om slagbomen te verwijderen en te vervangen door registratieapparatuur om niet als ondernemer te worden aangemerkt en dus niet omzetbelastingplichtig te zijn. Na de aanpassing van laatstgenoemd artikel zijn gemeenten wederom opzoek gegaan naar mazen in de wet. Stel; een gemeente exploiteert een parkeergarage. Normaliter zou deze gemeente omzetbelastingplichtig zijn. Echter, wanneer de gemeente elke fysieke barrière verwijdert en geen registratieapparatuur bevestigt, valt de gemeente niet onder artikel 3 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, en is dus niet belastingplichtig. De betaling kan, net zoals dat nu op straat het geval is, via een ticketautomaat gaan en er kan, net zoals op straat de standaard is, een parkeerwacht of scanauto registreren of er een ticket is gekocht. Mijns inziens is dit een omissie in de wet, omdat de wetgevende macht met artikel 3 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 poogt gemeenten in de omzetbelasting te betrekken voor het aanbieden van parkeerdiensten in parkeergarages. Ik ben er dan ook van overtuigd dat er, net als in 2014, een wetswijziging zal komen om er wederom voor te zorgen dat gemeenten in de heffing van omzetbelasting worden betrokken wanneer zij parkeerdiensten in parkeergarages aanbieden. Deze potentiële wetswijziging heeft dus hetzelfde doel als de wetswijziging in 2014.¹¹⁵

In de situatie waarin er geen wetswijziging optreedt, kunnen parkeergarage A en B naast elkaar staan, optisch exact aan elkaar gelijk zijn, voor de modale consument niet van elkaar verschillen en desalniettemin verschillende belastingregimes hebben. Ik ben ervan overtuigd dat dit niet de bedoeling kan zijn van de wetgever en ben dan ook van mening dat een wetswijziging moet plaatsvinden om deze ontwikkeling tegen te gaan.

¹¹⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 december 2014 (Stcrt. 2014, 36880).

Hoofdstuk 5: Aanbevelingen

In dit hoofdstuk onderzoek ik mogelijke oplossingen voor conflicten met enerzijds het Unierecht en anderzijds de ontwikkeling waarbij gemeenten parkeergarages exploiteren met het regime van straatparkeren. Er wordt een drietal oplossingen aangedragen, te beginnen bij het privatiseren van straatparkeren, vervolgens het betrekken van gemeenten in de heffing van de Wet OB 1968 en zal afsluiten met een mogelijke wetswijziging van artikel 3 van de Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968.

Zoals in hoofdstuk 4 besproken, is de huidige situatie omtrent parkeren naar mijn mening niet in lijn met het Unierecht. Hoewel er wordt voldaan aan het gelijkheidsbeginsel wanneer de situaties van publiekrechtelijke lichamen en private partijen worden vergeleken, is er mijns inziens wel sprake van verstoring van de mededinging van enige betekenis door de behandeling van de gemeenten in de Wet OB 1968. Ik ben ervan overtuigd dat dit conflict van het Unierecht en de nationale invulling hiervan opgelost moet worden en draag daarom in dit hoofdstuk mogelijke oplossingen aan. Het hiervoor genoemde probleem kan worden opgesplitst in twee delen, namelijk de al dan niet potentiële concurrentieverstoring van slagboomparkeren door het aanbieden van straatparkeren enerzijds, en de fiscale constructie van gemeenten die een verkapte vorm van slagboomparkeren exploiteren alsof dit straatparkeren betreft anderzijds. Voor beide situaties zal ik in dit hoofdstuk een mogelijke oplossing aandragen.

5.1 Privatisering van straatparkeren

Mijns inziens is één van de mogelijkheden die bestaat om ervoor te zorgen dat er niet langer verstoring van mededinging van enige betekenis is, het privatiseren van straatparkeren. Met deze privatisering doel ik op het al dan niet in zijn geheel uitbesteden van het proces van verhuur van straatparkeer plekken. Het bloot eigendom van de parkeerplekken, wat openbaar terrein is, blijft in handen van de gemeenten, maar deze parkeerplekken kunnen na de privatisering door private partijen worden verhuurd aan consumenten. Dit zorgt ervoor dat niet alleen de overheid, maar ook private partijen straatparkeren kunnen aanbieden aan consumenten. Daardoor concurreren gemeenten met private partijen en valt de parkeerdienst binnen de Wet OB 1968.

Echter zijn er een paar belangrijke kanttekeningen bij deze mogelijke oplossing. Gemeenten hebben in de regel in de hele gemeente één soort betaalsysteem. Vaak zijn dit automaten waar men zijn kenteken invoert en de parkeerduur bepaalt en hier direct voor betaalt. Daarnaast zijn er parkeercontroleurs die actief zijn in gemeenten en tegenwoordig vaak met een kostbare scanauto aan de hand van nummerborden controleren of er is betaald. Wanneer er niet betaald is, kan de gemeente een naheffingsaanslag parkeerbelasting opleggen, die vervolgens naar het woonadres van de eigenaar van de personenauto wordt verzonden. Al deze zaken kunnen in mijn ogen obstakels opleveren voor private aanbieders.

De parkeermarkt wordt gekenmerkt door het feit dat de kosten die gepaard met het proces van betaald parkeren op gang krijgen, de investeringskosten, relatief hoog zijn. Zo moeten, wanneer er wordt besloten om straatparkeren te privatiseren, niet alleen publiekrechtelijke partijen, maar ook private partijen apparatuur aanschaffen, beleid schrijven, een uitvoeringsorganisatie aanstellen, systemen inrichten om het verlenen van vergunningen mogelijk te maken en parkeercontroleurs aanstellen. Wanneer openbare wegen binnen gemeenten worden opgesplitst in kleine delen, zoals bijvoorbeeld per wijk of wijkdeel, en deze delen door verschillende aanbieders worden geëxploiteerd, kunnen deze kosten ten opzichte van de opbrengsten die zij genereren met de exploitatie van de parkeerplekken zo hoog zijn, dat geen sprake is van een duurzaam verdienmodel is. Ik ben er echter van overtuigd dat in deze markt schaalvoordelen te behalen zijn, die zich zullen

voordoen wanneer een private partij ervoor kiest om in verschillende steden actief te zijn. Wanneer een private partij actief is in veel verschillende soorten gemeenten en steden, veronderstel ik dat dit ervoor zorgt dat de kosten gespreid kunnen worden over deze gemeenten en steden, en de genoemde schaalvoordelen zullen optreden. Er hoeft om te beginnen bijvoorbeeld maar één financiële administratie gevoerd te worden en het klantcontact en uitgifte van vergunningen kunnen centraal geregeld worden. Uitvoerig onderzoek naar deze schaalvoordelen gaat het bestek van deze scriptie te buiten, en zal dus niet worden verricht.

Waar het voor gemeenten een mogelijkheid is om naheffingsaanslagen op te leggen, is dat voor private partijen niet het geval. Dit zorgt voor een complex vraagstuk voor de private partijen. Op wat voor manier kunnen zij boetes opleggen? Hoe kunnen private partijen kentekens van voertuigen koppelen aan de eigenaren van deze voertuigen, hoe achterhalen ze de woonadressen van deze voertuigeigenaren en kan dit allemaal wanneer privacywetgeving in het achterhoofd wordt gehouden? Dit zijn allemaal vraagstukken die opgelost moeten worden voordat een private partij succesvol kan toetreden tot de markt van straatparkeren.

Kortom, het al dan niet gedeeltelijk privatiseren van straatparkeren is een mogelijkheid om het verschil in belastingheffing tussen gemeenten en private partijen en dus de verstoring van mededinging van enige betekenis op te heffen. Er is een aantal complexiteiten waar deze private partijen rekening mee moeten houden, maar ik ben ervan overtuigd dat het niet onmogelijk is. Dit is onder andere te zien in Chicago en Indianapolis in de Verenigde Staten, waar een deel van het straatparkeren al is geprivatiseerd.¹¹⁶

Naast het feit dat de privatisering van het straatparkeren de parkeermarkt kan optimaliseren door de veranderde marktwerking, levert het de gemeente nog steeds inkomsten op, terwijl ze weinig tot geen werk meer aan hebben aan het aanbieden van straatparkeren, naast het proces van uitbesteden.¹¹⁷ De zojuist genoemde optimalisatie komt onder andere door het feit dat marktpartijen zich kunnen specialiseren in het aanbieden van straatparkeren, terwijl dat in het geval van gemeenten moeilijk gaat, omdat het slechts een klein deel is van alle aan de gemeenten toegewezen taken.¹¹⁸ In geval van privatiseren zal het juridisch- en blooteigendom bij de overheid blijven, maar kunnen gemeenten het economisch eigendom voor een bepaalde tijdsperiode overdragen aan de private partijen. Zoals eerder in dit hoofdstuk besproken, zijn de initiële investeringskosten relatief hoog, waardoor de duur van concessies, de contracten die overheden met private partijen sluiten omtrent de overgang van het economisch eigendom, vaak langdurig zijn. Zo heeft de stad Chicago een concessie gesloten met een private partij met een duur van maar liefst 75 jaar.¹¹⁹ Een concessieovereenkomst is een overeenkomst of vergunning tussen een publiekrechtelijk lichaam en een private partij, waarbij de private partij het exclusieve recht verwerft om een dienst voor dit publiekrechtelijk lichaam uit te mogen voeren.¹²⁰

Een parallel die getrokken kan worden wanneer er wordt gekeken naar de mogelijkheid van privatisering van het straatparkeren is de privatisering van het openbaar busvervoer en

¹¹⁶ <https://vexpan.nl/download/ervaringen-met-privatisering-van-parkeren-in-de-vs-pdf-2/?wpdmdl=145078&refresh=61bb990c6f5aa1639684364&ind=5fb817000b6e4&filename=Ervaringen-met-privatisering-van-parkeren-in-de-VS.pdf>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

¹¹⁷ Idem.

¹¹⁸ 'Taken van de gemeente', rijksoverheid.nl, <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/gemeenten/taken-gemeente>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

¹¹⁹ Idem.

¹²⁰ <https://www.amsadvocaten.nl/woordenboek/verbintenissenrecht/concessieovereenkomst/>, (geraadpleegd op 15 januari 2022).

spoorwegaanvoer in Nederland. De privatisering van de Nederlandse Spoorwegen (NS) is niet succesvol te noemen. Er wordt om de 10 jaar een concessie gedaan waarbij door de overheid wordt gekozen wie deze krijgt. In mijn optiek is de privatisering van het spoorwegaanvoer mislukt door het feit dat bij de concessie bijna de gehele markt is toebedeeld aan één partij en dat de overheid een groot aandeel in deze partij, de NS, bezit. Zo heeft de overheid er baat bij wanneer de concessie wordt toegewezen aan de NS.

Wanneer er vervolgens terug wordt gekeken naar straatparkeren en de privatisering hiervan, ben ik ervan overtuigd dat de wetgever zich moet behoeden voor het maken van dezelfde fout, en ervoor moet zorgen dat er niet één private partij een te groot deel van de markt verkrijgt, zoals dit bij de NS is gebeurd. Daarnaast zijn er momenteel geen aparte staatsbedrijven die het parkeren regelen, terwijl dat wel het geval was voorafgaand aan de privatisering van het Nederlandse spoorwegennet.

5.2 Voorstellen voor wijziging van wet- en regelgeving

Een minder complexe verandering van de situatie waarbij er verstoring van mededinging van enige betekenis is voor aanbieders van parkeerdiensten, is simpelweg het betrekken van gemeenten voor het aanbieden van alle soorten parkeren, waaronder straatparkeren, in de Wet OB 1968. Door deze verandering zou het aanbieden van straatparkeren niet meer aangemerkt worden als een overheidsprerogatief die buiten de Wet OB 1968 blijft, maar zou het een voor de btw belastbare dienst zijn, net zoals slagboomparkeren dat momenteel ook is. Bij deze mogelijkheid blijven gemeenten de enige aanbieder van straatparkeren, maar wordt het aanbieden van straatparkeren simpelweg een met btw belaste dienst. Voor deze mogelijkheid stel ik de volgende wetswijziging van artikel 3 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 voor;

3. *Publiekrechtelijke lichamen worden als ondernemer aangemerkt met betrekking tot het geven van gelegenheid tot parkeren.*

Door deze wetswijziging is er niet langer een onderscheid tussen de verschillende vormen van het geven van parkeergelegenheid, waardoor gemeenten hoe dan binnen de Wet OB 1968 vallen wanneer zij enige vorm parkeergelegenheid aanbieden.

Er is mijns inziens ook een andere wetswijziging mogelijk, die ervoor zorgt dat de fiscale behandeling van straatparkeren blijft zoals deze is, maar die ervoor zorgt dat gemeenten wél in de Wet OB 1968 worden betrokken wanneer zij garageparkeren op wat voor manier dan ook aanbieden. Zoals in hoofdstuk 4 besproken is, speelt momenteel namelijk de kwestie dat het voor gemeenten mogelijk is om parkeergarages te exploiteren met het fiscale regime van straatparkeren. Daardoor blijven gemeenten buiten de Wet op OB 1968 vallen bij het aanbieden van de parkeerdienst in deze garages, terwijl private partijen per definitie btw moeten voldoen over de vergoeding die zij ontvangen voor het aanbieden van parkeerdiensten in garages. Daarnaast is er de kwestie dat gemeenten niet worden betrokken in de heffing van omzetbelasting voor het aanbieden van straatparkeren.

Mijns inziens is de tweede kwestie urgenter dan de eerste. Ik ben er dan ook van overtuigd dat er zo snel mogelijk wetgeving moet worden gemaakt of dat de huidige wetgeving moet worden gewijzigd zodat deze situatie niet langer mogelijk is. In de huidige situatie kunnen overheden zowel parkeerterreinen, wat zo simpel kan zijn als een grasveld langs de openbare weg, als parkeergarages, exploiteren alsof het straatparkeren betreft. Om de eerste kwestie te veranderen, en de zojuist genoemde voorbeelden aan te pakken, wil ik de volgende wetswijziging van artikel 3 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 voorstellen;

3. *Publiekrechtelijke lichamen worden als ondernemer aangemerkt met betrekking tot het geven van gelegenheid tot parkeren waarbij;*

- a) een fysieke barrière of een registratie bij de in- of uitrit ter verzekering van de betaling van het parkeergeld dient; of*
- b) in een gebouw de gelegenheid wordt gegeven tot parkeren.*

Wanneer er sprake is van een gebouw volgens dit artikel zal worden ingevuld door artikel 11 lid 5 onderdeel a Wet OB 1968. Met voorgaande wijziging worden enerzijds wel de parkeergarages binnen de Wet OB 1968 betrokken, maar anderzijds nog niet de parkeerterreinen, die vaak niet onder de noemer gebouw vallen, die gemeenten met het fiscale regime van straatparkeren kunnen exploiteren. Dit is mijns inziens een minder urgent probleem, omdat deze parkeerterreinen enerzijds minder door gemeenten worden geëxploiteerd en anderzijds garages vaak in drukke stedelijke gebieden liggen, waardoor het over grotere bedragen gaat, en dus belangrijker is om in de wetswijziging te betrekken. Dit neemt niet weg dat er na moet worden gedacht over een wetswijziging, waardoor ook parkeerterreinen die door overheden worden geëxploiteerd binnen de Wet OB 1968 vallen.

Conclusie

In deze scriptie is onderzocht in hoeverre de huidige fiscale behandeling van straatparkeren ten opzichte van garage- en slagboomparkeren voldoet aan het gelijkheidsbeginsel, het neutraliteitsbeginsel en in hoeverre de behandeling van straatparkeren in lijn is met de Btw-richtlijn. Om dit te onderzoeken is eerst gekeken naar de Wet OB 1968, hoe goederen en diensten worden belast en welke tarieven er momenteel gelden. Er is besproken dat het een indirecte, kostprijsverhogende belasting over de toegevoegde waarde betreft, die door ondernemers wordt voldaan, maar drukt op de consumenten, waarbij het niet uitmaakt voor de belastingdruk hoe lang de productieketen is.

Daarnaast hebben het fiscale neutraliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel in hun algemeenheid de revue gepasseerd en is het ondernemersbegrip zoals dat in de Wet OB 1968 naar voren komt en relevant is voor de belastingplicht, besproken. Vervolgens is gekeken naar publiekrechtelijke lichamen in het algemeen, naar gemeenten specifiek en hoe zij in de Wet OB 1968 en in de Btw-richtlijn worden betrokken met betrekking tot het aanbieden van verschillende vormen van parkeren. In de btw-richtlijn wordt het begrip economische activiteit genoemd, waaraan in deze scriptie invulling is gegeven. Ook is ingegaan op de specifiek aan publiekrechtelijke lichamen toebedeelde taken, de zogenaamde overheidsprerogatieven, en is er aandacht besteed aan het BCF, waaruit publiekrechtelijke lichamen in zijn geheel of deels de door hen betaalde btw kunnen terugvragen.

Vervolgens is er gekeken de parkeermarkt in zijn algemeenheid, naar de verschillende soorten van parkeren, het onderscheid tussen de vormen van parkeren en de verschillende aanbieders die er actief zijn. Er kunnen grofweg twee soorten parkeren worden onderscheiden, namelijk straatparkeren en slagboomparkeren. In principe is slagboomparkeren altijd belast met btw, waar straatparkeren als overheidsprerogatief wordt aangemerkt, en dus buiten de btw blijft. In het verlengde hiervan is er onderzocht of er sprake is van strijdigheid met het fiscale neutraliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel wanneer er wordt gekeken naar het verschil tussen straat- en slagboomparkeren.

Hieruit volgde dat geen sprake is van strijdigheid met het fiscale gelijkheidsbeginsel, omdat er aan een van de toetsingscriteria niet wordt voldaan. Dit criterium houdt in dat er een oogmerk van begunstiging moet zijn, terwijl er uit dit onderzoek blijkt dat hier mijns inziens geen sprake van is.

Wanneer de fiscale situatie rondom parkeren wordt getoetst aan het fiscale neutraliteitsbeginsel zijn er naar mijn mening twee mogelijke uitkomsten. Enerzijds kan er sprake zijn van strijdigheid met het fiscale neutraliteitsbeginsel, wanneer straatparkeren en slagboomparkeren fiscaal worden gezien als dezelfde dienst, omdat er geen onderscheid tussen beide is of wanneer het onderscheid minimaal is. Ik ben ervan overtuigd dat dit het geval is, en dat er dus sprake is van strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel. Wanneer straatparkeren en slagboomparkeren niet aan elkaar gelijk zijn, en dus niet dezelfde dienst zijn, is er geen sprake van strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel.

Ook is de huidige fiscale situatie van het straatparkeren getoetst aan het EU-recht, en zijn de recente ontwikkelingen binnen de parkeermarkt besproken. Hiervoor was artikel 13 van de Btw-richtlijn van belang. In dit onderzoek heb ik gepoogd aan te tonen dat gemeenten met het aanbieden van straatparkeren verstoring van de mededinging van enige betekenis veroorzaken, en hierdoor omzetbelasting verschuldigd zijn over de vergoeding die zij ontvangen voor de door hen aangeboden parkeerdiensten.

Daarnaast is gebleken dat de belangrijkste ontwikkeling binnen de parkeermarkt de ontwikkeling is dat gemeenten parkeergarages, die normaliter onder de noemer slagboomparkeren vallen en dus belast zijn met omzetbelasting, gaan exploiteren als ware het straatparkeer plekken, waardoor de betreffende parkeergarages buiten de btw blijven. Dit zorgt ervoor dat een private partij voor het exploiteren van een parkeergarage wel btw moet afdragen over de parkeertarieven, terwijl de gemeente, die hypothetisch gezien exact dezelfde parkeergarage kan exploiteren, geen btw hoeft af te dragen.

In het laatste hoofdstuk van dit onderzoek heb ik gepoogd een aantal oplossingen aan te dragen voor de zojuist genoemde situaties. Het privatiseren van straatparkeren is een van de aangedragen oplossingen waarvan ik denk dat het een goede (nog uit te werken) optie is. Daarnaast is er een concrete oplossing voor het probleem dat gemeenten garages exploiteren met het regime van straatparkeren door artikel 3 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 te wijzigen. Ook is er een andere potentiële wijziging van hetzelfde artikel besproken waardoor gemeenten hoe dan ook in de heffing van omzetbelasting betrokken worden voor het aanbieden van parkeren op wat voor manier dan ook.

Literatuurlijst

Amersfoort 2020

‘De autoluwe binnenstad’, amersfoort.nl, 18 mei 2020.

<https://www.amersfoort.nl/project/de-autoluwe-binnenstad.htm>

CBS 2019

‘Meer dan 200 maal zo veel personenauto’s als in 1927’, cbs.nl (bijgewerkt 28 januari 2020).

<https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/51/meer-dan-200-maal-zo-veel-personenauto-s-als-in-1927#:~:text=Het%20aantal%20personenauto's%20is%20in,basis%20van%20een%20nieuwe%20analyse.>

CBS 2019

‘Opbrengst btw groeit in 50 jaar tot meer dan 50 miljard’, cbs.nl, 2 januari 2019.

<https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/01/opbrengst-btw-groeit-in-50-jaar-tot-meer-dan-50-miljard#:~:text=De%20belasting%20op%20de%20toegevoegde,2%2C6%20miljard%20euro%20op.>

CBS 2020

‘Aantal gemeenten daalt verder tot 352’, cbs.nl, 30 december 2020.

<https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2020/53/aantal-gemeenten-daalt-in-2021-verder-tot-352#:~:text=Herindelingen%20hebben%20verschillende%20vormen.,ontstaat%20Eemdelta%20op%20deze%20manier.>

CBS 2021

‘Overheid; ontvangen belastingen en wettelijke premies’, cbs.nl (bijgewerkt 24 december 2021).

<https://www.cbs.nl/nl-nl/cijfers/detail/84120NED>

CBS 2021

‘Gemeenten begroten 11,3 miljard euro aan heffingen in 2021’, cbs.nl, 27 januari 2021.

[https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2021/04/gemeenten-begroten-11-3-miljard-euro-aan-heffingen-in-2021#:~:text=Van%20de%20drie%20belangrijkste%20gemeentelijke,\(%2B2%2C6%20procent\).](https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2021/04/gemeenten-begroten-11-3-miljard-euro-aan-heffingen-in-2021#:~:text=Van%20de%20drie%20belangrijkste%20gemeentelijke,(%2B2%2C6%20procent).)

De Stentor 2021

‘Flink wat parkeerplekken ineens gratis in Deventer binnenstad door conflict grondeigenaar en gemeente’, destentor.nl, 28 oktober 2021.

https://www.destentor.nl/deventer/flink-wat-parkeerplekken-ineens-gratis-in-deventer-binnenstad-door-conflict-grondeigenaar-en-gemeente~a06e7e7b/?utm_source=email&utm_medium=sendafriend&utm_campaign=socialsharing_web

Jaarverslag 2019 Schiphol 2020

Jaarcijfers 2019, schiphol.nl, 14 februari 2020.

<https://www.schiphol.nl/nl/download/b2b/1581676027/3ZwElxOhtetKuL8mOUb0Lk.pdf>

Overheid

<https://overheid.nl/wie-vormen-de-overheid>

<https://www.overheid.nl/wie-vormen-de-overheid/waterschappen>

Parool 2019

‘Verhoging parkeertarief van start: €7,50 in binnenstad’, [parool.nl](https://www.parool.nl), 14 april 2019.

<https://www.parool.nl/amsterdam/verhoging-parkeertarief-van-start-7-50-in-binnenstad~b042e96a/#:~:text=Vanaf%20deze%20zondag%20is%20parkeren,het%20eerst%205%20euro%20was.&text=In%20de%20grachtengordel%20en%20de,6%20euro%20per%20uur%20kwijt.>

Rijksoverheid

‘Taken voor de gemeente’

<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/gemeenten/taken-gemeente>

Rijksoverheid

‘Provincie voert landelijk en eigen beleid uit’

<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/provincies/taken-provincie>

Trouw 2021

‘Veiliger fietsen in de stad kan alleen met minder auto’s. “We moeten anders kijken naar de binnenstad”.’ [trouw.nl](https://www.trouw.nl), 14 september 2021.

<https://www.trouw.nl/binnenland/veiliger-fietsen-in-de-stad-kan-alleen-met-minder-auto-s-we-moeten-anders-kijken-naar-de-binnenstad~b6a5488b/#:~:text='We%20moeten%20anders%20kijken%20naar%20de%20binnenstad'&text=Niet%20alleen%20op%20papier%20C%20maar,kom%20gebeuren%20de%20meeste%20fietsongevallen.>

Vexpan 2020

‘Ervaringen met privatisering van parkeren in de VS’, [vexpan.nl](https://www.vexpan.nl), 20 november 2020.

<https://vexpan.nl/dossiers/internationaal/ervaringen-met-privatisering-van-parkeren-in-de-vs/>

Besluiten

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 december 2014 (Stcrt. 2014, 36880)

Boeken

Happé 1996

R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (Fiscale monografieën, nr. 77) Deventer: Kluwer 1996.

Van der Meer, *AIAS* 2007, par. 6.3.

Van der Meer e.a., ‘Marktwerving en arbeidsvoorwaarden de casus van het openbaar vervoer, de energiebedrijven en de thuiszorg’, *aias* 2007, par. 6.3.

Van Hilten & Van Kesteren 2014

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren. Omzetbelasting. Fed Fiscale Studieserie, Deventer: Kluwer 2014.

Wassenaar, Wolvers & Bijl 2003

M. Wassenaar, H. Wolvers & B. Bijl, *Het BTW-compensatiefonds, Den Haag: Sdu Uitgevers 2003.*

Jurisprudentie

Uitspraken

HvJ EG 5 februari 1963, ECLI:EU:C:1963:1 (Van Gend en Loos).

HvJ EG 15 juli 1964, ECLI:EU:C:1964:66 (COSTA/enel).

HvJ EG 1 april 1982, ECLI:EU:C:1982:121 (Hong Kong).

HvJ EG 17 oktober 1989, ECLI:EU:1989:381 (Carpaneto Piacentino).

HvJ EG 13 november 1990, ECLI:EU:C:1990:395 (Marleasing).

HvJ EG 3 maart 1994, ECLI:EU:C:1994:80 (Tolsma).

HvJ EG 14 december 2000, C446/98, ECLI:EU:C:2000:691 (Fazenda Publica/Camara Municipal do Porto).

HvJ EG 26 juni 2007, C-284/04, ECLI:EU:C:2007:381 (T-Mobile Austria).

HvJ EG 16 september 2008, ECLI:EU:C:2008:505.

HvJ EU 10 november 2011, C-259/10 (*Rank Group*), V-N 2011/62.20.

HvJ EU 13 juni 2013, ECLI:EU:C:2013:391.

HvJ EU 20 juni 2013, ECLI:EU:C:2013:413 (Fuchs).

HvJ EU 12 mei 2016, ECLI:EU:C:2016:334.

HvJ EU 19 januari 2017, ECLI:EU:C:2017:28 (National Roads Authority).

HvJ EU 7 maart 2017, ECLI:EU:C:2017:174.

HR 23 mei 1921 ECLI:NL:HR:1921:186 (Elektriciteitsarrest).

HR 5 januari 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW9011.

HR 2 mei 1984, ECLI:NL:1984:AW8625.

HR 1 april 1987, ECLI:NL:PHR:1987:AW7715.

HR 15 juli 1997, ECLI:HR:1997:AA2224.

HR 15 december 2000, ECLI:NL:HR:1999:AA3853 (Zeehondencentrumarrest).

HR 16 mei 2003, ECLI:HR:2003:AF8705.

HR 25 november 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AS3559.

HR 2 december 2016, ECLI:NL:HR:2016:2725.

HR A-G 31 augustus 2017, ECLI:NL:PHR:2017:873.

HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:131.

HR 17 augustus 2018, ECLI:HR:2018:1318.

HR 19 juni 2020, ECLI:HR:2020:1070 (Grafrechtenarrest).

HR 19 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:410.

Hof 's-Gravenhage 8 maart 2002, ECLI:NL:GHSGR:2002:AV5477.

RBGEL 3 november 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:5821.

RBGEL 3 november 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:5821, *Belastingblad* 2016/521, m.nt. M. Koenis.

RBZWB 28 juni 2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:3876.

CBB 8 december 2020, ECLI:NL:CBB:2020:923.

Parlementaire stukken

Kamerstukken II 2001/02, 28050, nr.5.

Richtlijnen

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.