

De problematiek van de samengestelde prestatie en het economisch neutraliteitsbeginsel van de omzetbelasting

Wat vindt de modale consument en wie is hij?

Naam: Nick Veldheer

Studentnummer: 450801

Datum: 24-06-2022

Begeleider: Mr. drs. J. Gruson

Tweede corrector: M.D.C. Gomes Vale Viga MSc

Studie: Bachelor Fiscale Economie

Woorden: 16.498 (exclusief voetnoten, inhoudsopgave en geraadpleegde literatuur)



Inhoudsopgave

Inleiding	2
Hoofdstuk 1	5
De beginselen van de omzetbelasting	5
Neutraliteitsbeginsel	5
Het belastbare feit	6
Deelconclusie	7
Hoofdstuk 2	8
Hoofd- en bijkomende prestatie	8
Ondeelbare prestatie	8
Deelconclusie	9
Hoofdstuk 3	11
“De kleur van het uitvloeisel is soms raadselachtig”	11
Modale consument	12
Parkeerarresten	14
Phantasialand of fantasieland?	17
De wetgevende macht	18
Deelconclusie	19
Hoofdstuk 4	20
Meerdere ondernemers, één samengestelde prestatie	20
Eén samengestelde prestatie, verschillende tarieven	23
Deelconclusie	27
Hoofdstuk 5	29
Concurrentieverstoring	29
Toetsingskader arbitrair?	29
Artikel 30a Btw-richtlijn	30
Deelconclusie	32
Conclusie	33
Literatuurlijst	37
Literatuur	37
Jurisprudentie	38

Inleiding

Op 16 september 2021 heeft het Europees Parlement de weg vrij gemaakt voor het verlaagde tarief van nul procent btw op groente en fruit.¹ Dit is bekrachtigd door de Europese Ministers van Financiën, zo blijkt uit een persbericht van de Europese Commissie op 7 december 2021.² De mogelijkheid om het nultarief te voeren op groente en fruit is onderdeel van de vernieuwde Richtlijn 2006/112/EG (hierna: Btw-richtlijn), welke is gepubliceerd op 6 april 2022.³ Dat is goed nieuws voor de mens, het milieu en het klimaat, zo is onder andere Actiegroep Foodwatch van mening.⁴ Hier komen echter wel een aantal uitvoeringsproblemen bij kijken. Naast de beperkingen van het ICT-systeem van de Belastingdienst en het kwalificatievraagstuk van groente en fruit, speelt hier ook het probleem van de samengestelde prestatie. Deze problematiek richt zich op de vraag of er verschillende elementen zijn te onderscheiden binnen één prestatie, die al dan niet onderhavig zijn aan een zelfstandige of gezamenlijke fiscale behandeling.

Veronderstel het verspakket, dat is te verkrijgen in verschillende supermarkten. Een dergelijk pakket bestaat niet alleen uit groente, maar ook uit bijvoorbeeld (kokos)melk, een kruidenmix en andere ingrediënten. Door de mogelijke introductie van het nultarief op groente en fruit ontstaat de vraag of een verspakket moet worden belast tegen nul procent, 9 procent of juist een combinatie van beide. Wellicht wordt dit vraagstuk nog ingewikkelder wanneer dat desbetreffende verspakket wekelijks aan huis wordt geleverd, inclusief een recept. Hierbij lopen niet alleen tarieven door elkaar, maar ook de vraag of er sprake is van de levering van een goed of het verrichten van een dienst.

Dat gecombineerde dienstverlening tot onduidelijkheid kan leiden bij de fiscale behandeling, bleek recentelijk ook weer in het Frenetikexito-arrest⁵. Belanghebbende in deze zaak, de Portugese sportschoolketen Frenetikexito, verschaftte abonnementen, waarbij de consument, naast het reguliere gebruik van de sportschoolfaciliteiten, ook gebruik kon maken van voedingsbegeleidingsdiensten. Deze diensten waren opgenomen in de abonnementskosten en de betaling was derhalve niet afhankelijk van het feit of een klant er wel of geen gebruik van had gemaakt. Belanghebbende nam stelling dat de fitness- en voedingsadviesdiensten moesten worden beschouwd als afzonderlijke zelfstandige diensten. De fitnessactiviteiten zouden met btw belast zijn, terwijl voor de voedingsadviesdiensten de medische vrijstelling⁶ van toepassing zou zijn. Met 'btw' wordt hier de Portugese equivalent van de Nederlandse btw bedoeld.

De Portugese belastingdienst ging hier echter niet in mee en betoogde dat de diensten kunstmatig uit elkaar waren gehaald met het voornaamste doel om de btw-last te verlagen. Het Portugese gerecht voor belastingzaken heeft hierover prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ). Het HvJ is tot het oordeel gekomen dat de splitsing

¹ P.H. Smit, 'Door zijn lobby wil het Europees Parlement extra belasting heffen op vlees én groente en fruit belastingvrij maken', Volkskrant, 20 september 2021.

² Europese Commissie, 'Nieuwe regels voor btw-tarieven bieden de lidstaten meer flexibiliteit en ondersteunen de groene, digitale en volksgezondheidsprioriteiten van de EU', 7 december 2021.

³ Richtlijn (EU) 2022/542, Publicatieblad van de Europese Unie, 6 april 2022.

⁴ NOS, 'Foodwatch wil 0 in plaats van 9 procent btw op groente en fruit', 11 oktober 2017.

⁵ HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167 (Frenetikexito).

⁶ Artikel 132, lid 1 sub c Btw-richtlijn.

inderdaad kunstmatig is en dat de voedingsbegeleidingsdiensten bedoeld zijn om optimaal gebruik te kunnen maken van het hoofddoel van de consument, namelijk het gebruik maken van fitnessfaciliteiten. Daarmee wordt aangesloten bij één van de uitzonderingen van de samengestelde prestatie, waarbij het fiscale regime van de fitnessdiensten zal worden gevolgd voor de gehele samengestelde prestatie. Daarnaast heeft het HvJ geoordeeld dat de medische vrijstelling niet van toepassing was op de voedingsbegeleidingsdiensten, maar dat is irrelevant voor deze bijdrage. Het HvJ heeft het Frenetikexito-arrest bovendien aangegrepen als overzichtsarrest en heeft gepoogd oude jurisprudentie te categoriseren om een duidelijkere lijn neer te zetten. Dit is dan ook de aanleiding voor het schrijven van deze bijdrage.

Het Frenetikexito-arrest roept de vraag op of de problematiek van de samengestelde prestatie kan worden benut om een concurrentievoordeel te behalen. Hiermee zou het economische (uitwendige) neutraliteitsbeginsel geschonden worden. Wat dit precies inhoudt, komt verderop in de bijdrage aan bod. In het kort betekent het dat concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet mogen worden verstoord door de heffing van btw.⁷ De vraag is of de huidige jurisprudentie met betrekking tot de samengestelde prestatie ruimte laat om hier inbreuk op te maken. Zou er ook sprake zijn van een samengestelde prestatie als een voedingscentrum fitnessdiensten zou aanbieden? Wordt er een verschil gemaakt tussen de sportschool die voedingscoaches opneemt in haar abonnement en een sportschool die voedingscoaches los aanbiedt?

Een belangrijk element voor de beoordeling van een al dan niet samengestelde prestatie is de 'modale consument'. Een aantal jaar geleden haalde nagenoeg elke consument haar voedingsmiddelen in de supermarkt of op de markt. Er is in dat geval duidelijk sprake van de levering van een goed in de zin van artikel 3, eerste lid sub a Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). Een groeiende groep consumenten maakt gebruik van alternatieven, zoals HelloFresh. Dit bedrijf, dat elke week verse maaltijdpakketten aflevert, zag haar actieve klantenbestand groeien met 38,8% tot 6,9 miljoen in het derde kwartaal van 2021 ten opzichte van het jaar ervoor.⁸ Het roept de vraag op of er nog steeds sprake is van de levering van voedingsmiddelen of dat er sprake is van een bezorgdienst. Ziet de modale consument HelloFresh als alternatief van de supermarkt? Is het gemak van de levering en het bijvoegen van een bereidingswijze doorslaggevend voor de aankoop? Dit zijn allemaal relevante vragen in de beoordeling van het standpunt van de modale consument.

De (diensten)economie verandert en daarmee ook de kijk van de modale consument. Het HvJ hanteert daarmee een dynamisch criterium. Dit kan ook de vraag oproepen hoe toepasbaar jurisprudentie uit het verleden is en blijft. In deze bijdrage zal het daarom gaan om de beantwoording van de volgende onderzoeksvraag:

In hoeverre bieden de criteria van het Hof van Justitie, met betrekking tot de samengestelde prestatie, ruimte om inbreuk te maken op het economische neutraliteitsbeginsel van de omzetbelasting?

⁷ E. van Hilten & W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, zestiende druk, Deventer: Wolters Kluwer, p. 53.

⁸ De aandeelhouder, 'Opnieuw sterk kwartaal voor HelloFresh', 1 november 2021.

Om deze vraag te beantwoorden zal er in hoofdstuk 1 worden ingegaan op de systematiek van de Wet op de Omzetbelasting. Er wordt stil gestaan bij het concept 'belasting toegevoegde waarde', het belastbare feit en het economische neutraliteitsbeginsel. Vervolgens wordt er in hoofdstuk 2 ingegaan op het algemene leerstuk van de samengestelde prestatie. De kern van de bijdrage is hoofdstuk 3, waarin het begrip 'modale consument' verder wordt uitgediept, ondersteund met relevante jurisprudentie, besluiten en annotaties. De modale consument is namelijk een belangrijk toetsingskader in de ogen van het HvJ. De mogelijke belemmeringen omtrent de samengestelde prestatie worden besproken in hoofdstuk 4. In hoofdstuk 5 wordt besproken op welke wijze er concurrentievervalsingen kunnen optreden en wordt er een aanbeveling gedaan. Afsluitend is de conclusie, waarin een antwoord wordt geformuleerd op de onderzoeksvraag. Binnen deze hoofdstukken worden de volgende zes deelvragen beantwoord:

Hoofdstuk 1	<i>Wat is de uitwerking van het economische neutraliteitsbeginsel in de Wet Omzetbelasting 1968?</i>
Hoofdstuk 2	<i>Welke criteria van een samengestelde prestatie blijken er uit de jurisprudentie?</i>
Hoofdstuk 3	<i>Wat is de invloed van het begrip 'modale consument' met betrekking tot de fiscale behandeling van de samengestelde prestatie?</i>
Hoofdstuk 4	<i>Welke belemmeringen bestaan er in de uitvoering rondom de samengestelde prestatie met de huidige jurisprudentie, wet- en regelgeving?</i>
Hoofdstuk 5	<i>Wat zijn de gevaren van een ongelijke behandeling van de samengestelde prestatie voor de concurrentieverhoudingen en zijn er aanbevelingen om dat te voorkomen?</i>

Hoofdstuk 1

Wat is de uitwerking van het economische neutraliteitsbeginsel in de Wet Omzetbelasting 1968?

De beginselen van de omzetbelasting

De omzetbelasting is een verbruiksbelasting. Dat wil zeggen dat de belasting wordt geheven via de besteding of consumptie.⁹ Daarnaast is de omzetbelasting een indirecte belasting, wat inhoudt dat de belasting niet wordt afgedragen door degene op wie de belasting drukt. De ondernemer is degene die de belasting afdraagt aan de Belastingdienst, terwijl de consument de belastingdestinataris is. Dat betekent dat het de bedoeling is van de wet dat de belastingdruk zich bevindt bij de consument ofwel de eindgebruiker. Dit is echter afhankelijk van de economische realiteit en of het voor de ondernemer mogelijk is om de belasting af te wentelen op de consument. Er is dus in eerste aanleg vooral sprake van een juridische indirecte belasting. Of er ook sprake is van economisch dubbele belasting hangt af van economische factoren, zoals het aantal afnemers, het aantal aanbieders en de elasticiteit van een goed of dienst.

Een ander belangrijk element van de omzetbelasting is strikte evenredigheid. Dit is het principe dat de belastingdruk op de consument gelijk is aan de afgedragen belasting in de gehele productieketen.¹⁰ Door middel van het aftrekrecht voor ondernemers drukt er geen btw op de ondernemers, waardoor de belastingdruk neerstrijkt bij de consument. In de volksmond wordt de omzetbelasting vaak aangeduid als btw, hetgeen staat voor belasting toegevoegde waarde. Deze benaming is afgeleid van het principe van de strikte evenredigheid.

Ten aanzien van de wetgeving en uitvoering van de omzetbelasting zijn er een aantal algemene beginselen. Voorbeelden hiervan zijn het vertrouwensbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel. Dit zijn echter beginselen die ook gelden voor andere belastingwetten. Fundamenteel voor de omzetbelasting is het neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel stelt dat het de omzetbelasting het hele productieproces alsook het verkoopproces van een goed of dienst niet mag verstoren. Van Hilten en Van Kesteren zeggen daarover: "...belastingen zijn nooit neutraal, en dus ook de omzetbelasting niet. Het enkele bestaan van belastingen oefent immers al invloed uit op het economisch handelen."¹¹ Desalniettemin is het een principe dat belangrijk is in de omzetbelasting, zo blijkt ook uit de Btw-Richtlijn. Er zijn namelijk 67 overwegingen geformuleerd met betrekking tot de omzetbelasting, waarvan de vijfde, zevende en 30^{ste} overweging zijn gericht op het nastreven van (mededingings)neutraliteit.¹²

Neutraliteitsbeginsel

Er zijn verschillende vormen van neutraliteit te onderscheiden. De eerste is de inwendige neutraliteit van de omzetbelasting, wat inhoudt dat de btw geen last mag zijn voor de ondernemer. Hieruit volgt onder andere het aftrekrecht in de omzetbelasting. Het gaat deze bijdrage te buiten om daar verder bij stil te staan. De tweede vorm is de uitwendige neutraliteit. Dit houdt in dat de heffing van omzetbelasting

⁹ E. van Hilten & W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, zestiende druk, Deventer: Wolters Kluwer, p. 5.

¹⁰ M.M.W.D. Merx, 'De woon- en vestigingsplaats in de BTW' (FM nr. 137), 10 november 2011, par. 2.3.1.

¹¹ E. van Hilten & W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, zestiende druk, Deventer: Wolters Kluwer, p. 47.

¹² Richtlijn 2006/112/EG, 28 november 2006.

neutraal is in vergelijking tot andere ondernemers. Het uitwendige neutraliteitsbeginsel is op zijn beurt te onderscheiden in economische neutraliteit, externe neutraliteit en juridische neutraliteit. In deze bijdrage zal de samengestelde prestatie worden gemeten langs het economische neutraliteitsbeginsel.

Economische neutraliteit stelt dat het heffen van omzetbelasting niet mag leiden tot verstoring van concurrentieverhoudingen. Hier vloeit bijvoorbeeld ook de btw-plicht van publiekrechtelijke lichamen uit voort. Op grond van artikel 7, derde lid Wet OB zijn ook publiekrechtelijke lichamen btw-plichtig, indien en voor zover zijn prestaties verrichten die concurreren met commerciële partijen. Daarmee wordt economische neutraliteit gewaarborgd tussen diensten van een onderneming en vergelijkbare diensten van een publiekrechtelijk lichaam. Een ander voortvloeisel uit het economische neutraliteitsbeginsel is het vrijstellingenregime. Hoewel de vrijstellingen niet volledig zijn geharmoniseerd binnen de Europese Unie (hierna: EU) heeft het HvJ verschillende arresten gewezen met betrekking tot de uitleg van de vrijstellingen.¹³ Zo dienen de vrijstellingen rechtsvormneutraal te zijn en dienen de vrijstellingen uit de Btw-richtlijn in enge zin te worden uitgelegd. Hierdoor zijn de vrijstellingen strikt toepasbaar, wat inhoudt dat ze alleen kunnen worden toegepast voor de expliciet in de wet opgenomen prestaties. Precies op dit punt blijkt ook het belang van de samengestelde prestatie. In het geval van een samengestelde prestatie moet namelijk het fiscale regime worden gevolgd van het hoofdelement van de prestatie. Een ondernemer kan er dus belang bij hebben om een nevenactiviteit onder de hoofdactiviteit te scharen, waardoor de vrijstelling geheel van toepassing is, of om een samengestelde prestatie juist kunstmatig te scheiden, waardoor er een vrijstelling kan worden benut voor een gedeelte van die prestatie. Dat laatste scenario speelt zich ook af in het Frenetikexito arrest. Hierover is meer te lezen in hoofdstuk 3.

Het belastbare feit

Het belastbare feit in de omzetbelasting zijn “leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht.”¹⁴ De intracommunautaire verwerving en de invoer van goederen van buiten de EU laat ik hier buiten beschouwing. Er wordt in de omzetbelasting dus onderscheid gemaakt tussen de levering van goederen¹⁵ enerzijds en het verrichten van diensten¹⁶ anderzijds. Zoals eerder vermeld, volgt de nevenactiviteit van de samengestelde prestatie het fiscale regime van de hoofdactiviteit. Hiervoor zijn niet alleen de tarieven of vrijstellingen van belang, maar ook de kwalificatie tot dienst of levering van een goed. Hiervoor zijn namelijk afzonderlijke bepalingen opgenomen in de Wet OB, zoals de plaats van de levering of de plaats van de dienst. Dit kan bijvoorbeeld van belang zijn bij de vraag welk land heffingsbevoegd is. Het uitgangspunt voor de levering van een goed is dat deze belast is op de plaats waar het goed zich bevindt ten tijde van de levering,¹⁷ uitgezonderd de situatie waarin een goed wordt vervoerd. In dat geval is het land van vertrek heffingsbevoegd.¹⁸ Indien het belastbare feit een dienst betreft, wordt er onderscheid gemaakt tussen diensten die worden verricht aan andere ondernemers

¹³ HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA/ALN); HvJ EG 27 oktober 1993, C-281/91 (Muys en De Winter); HvJ EG 5 juni 1997, C-2/95 (SDC); HvJ EG 7 september 1999, C-216/97 (Gregg) & HvJ EG 6 november 2003, C-45/01 (Dornier).

¹⁴ Artikel 1, sub a Wet OB.

¹⁵ Artikel 3 e.v. Wet OB.

¹⁶ Artikel 4 e.v. Wet OB.

¹⁷ Artikel 5, lid 1 sub b Wet OB.

¹⁸ Artikel 5, lid 1 sub a Wet OB.

(hierna: B2B-diensten) en diensten die worden verricht aan consumenten (hierna: B2C-diensten). Het uitgangspunt is dat B2B-diensten worden geacht te zijn verricht in het land waar de verkrijgende ondernemer is gevestigd¹⁹ en dat B2C-diensten worden geacht te zijn verricht in het land waar de dienstverrichter is gevestigd²⁰.

Een samengestelde prestatie wordt in de omzetbelasting behandeld als één belastbaar feit.²¹ Het kan voor een samengestelde prestatie dus uitmaken hoe deze kwalificeert in het kader van de heffingsbevoegdheid. Het is in theorie namelijk mogelijk dat de goederenlevering op een andere plaats belast zou zijn dan de dienstverrichting. Zo is het denkbaar dat een prestatie bestaat uit twee elementen, waarbij de levering van het goed belastbaar zou zijn in Frankrijk, terwijl de dienst belastbaar zou zijn in Nederland. Echter, de samengestelde prestatie kan slechts in één van beide landen in de heffing worden betrokken. De samengestelde prestatie wordt immers behandeld als één belastbaar feit.

Deelconclusie

Het is om diverse redenen belangrijk om een samengestelde prestatie op correcte wijze te kwalificeren. Het kan een verschil betekenen in de tariefstoepassing, het al dan niet van toepassing zijn van een vrijstelling alsook de plaats van de prestatie. Een niet-consistente behandeling kan dan ook strijdig zijn met het neutraliteitsbeginsel, omdat dit zou kunnen leiden tot een andere fiscale behandeling bij ondernemer A dan bij ondernemer B. Het gaat er hierbij niet alleen om dat hetzelfde leerstuk van de samengestelde prestatie bij iedere belastingplichtige wordt toegepast, maar ook dat de uitkomst, in het geval van gelijke feiten en omstandigheden, hetzelfde zou zijn. Verderop in deze bijdrage wordt er gekeken of het toetsingskader van de samengestelde prestatie dat ook realiseert.

¹⁹ Artikel 6, lid 1 Wet OB.

²⁰ Artikel 6, lid 2 Wet OB.

²¹ E. van Hilten & W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, zestiende druk, Deventer: Wolters Kluwer, p. 159.

Hoofdstuk 2

Welke criteria van een samengestelde prestatie blijken er uit de jurisprudentie?

Hoofd- en bijkomende prestatie

De samengestelde prestatie heeft haar intrede gedaan in het Card Protection Plan-arrest.²² Een Britse onderneming, Card Protection Plan Ltd (hierna: CPP), verstrekt kredietkaarten aan haar klanten. CPP verzorgt onder andere de kaartregistraties. In de voorwaarde is opgenomen dat de klanten zijn verzekerd tegen financiële schade als gevolg van fraude of het verlies van die kredietkaart. CPP zet deze collectieve verzekering door naar een erkende verzekeraar, die het risico draagt voor de eventuele financiële schade die optreedt, en betaalt daarvoor een vergoeding. In deze zaak was in geschil of CPP zowel vrijgestelde verzekeringsdiensten als belastbare kaartregistratiediensten aanbood of dat er sprake was van een hoofddienst en een bijdienst, waarbij de laatste de fiscale behandeling van de hoofddienst zou moeten volgen.²³ Hierover heeft het Britse Hogerhuis prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ, welke de eerste kaders heeft uitgezet voor de beoordeling van een al dan niet zijnde samengestelde prestatie.

Het vertrekpunt is dat elke prestatie in beginsel als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd.²⁴ Dit wordt bevestigd in het CPP-arrest.²⁵ De eerste uitzondering die daarop gemaakt kan worden is het geval waarbij er een hoofddienst en een bijdienst zijn te onderscheiden, zoals het geval was in het CPP-arrest. Het HvJ heeft zich overigens niet uitgelaten over welke dienst in de onderhavige zaak de hoofddienst zou zijn en welke de bijdienst. Hiervoor heeft zij terugverwezen naar het Britse Hogerhuis. In het Madgett en Baldwin-arrest is gewezen dat een bijdienst geen op zichzelf staande waarde heeft voor de consument, maar dat het is bedoeld om optimaal gebruik te maken van de hoofddienst of de hoofddienst zo aantrekkelijk mogelijk te maken.²⁶

De beoordeling of er sprake is van een samengestelde prestatie, bestaande uit een hoofd- en bijdienst, of twee of meer afzonderlijke prestaties kent een bijzonder toetsingskader. Het HvJ zegt daarover dat er sprake moet zijn van één dienst, met één economisch doel, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Dit zou moeten worden beoordeeld vanuit het oogpunt van de modale consument. Wie die modale consument dan is en hoe dat zou moeten worden getoetst, daarover zwijgt het HvJ in het CPP-arrest. Ten slotte vermeldt het HvJ dat dergelijke jurisprudentie casuïstisch is van aard en dat er telkens moet worden beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden.²⁷

Ondeelbare prestatie

Een ander belangrijk arrest in dit kader is het Levob-arrest.²⁸ In dit arrest worden er geen hoofd- en bijdienst onderscheiden, maar wordt er gesproken van een prestatie *sui generis*, wat zoveel betekent

²² HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (Card Protection Plan).

²³ HvJ EG 25 februari 1999, C-439/96, ECLI:EU:C:1999:93, r.o. 30.

²⁴ Artikel 2, lid 1 Zesde richtlijn (heden: artikel 1, lid 2 Btw-richtlijn).

²⁵ HvJ EG 25 februari 1999, C-439/96, ECLI:EU:C:1999:93, r.o. 29.

²⁶ HvJ EG 22 oktober 1998, C-308/96, ECLI:EU:C:1998:496 (Madgett en Baldwin), r.o. 24.

²⁷ HvJ EG 25 februari 1999, C-439/96, ECLI:EU:C:1999:93, r.o. 27.

²⁸ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (Levob).

als 'van zijn eigen soort'²⁹. Dit is een Latijnse uitdrukking en verwijst naar de op zichzelf staandheid van een prestatie. Dit is de tweede uitzondering op het vertrekpunt dat elke prestatie in beginsel als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd. Van Hilten en Van Kesteren illustreren de uitzonderingen aan de hand van een lettermatige weergave.³⁰ De eerste uitzondering, de bijkomende prestatie of nevenprestatie, laat zich systematisch weergeven door: $A + B = A$. Element B is dus dermate ondergeschikt dat de samengestelde prestatie in het geheel de fiscale behandeling van A volgt. De tweede uitzondering, de ondeelbare prestatie, geeft: $A + B = C$. In dat geval zijn beide elementen onmisbaar om te voorzien in de wens van de consument, waardoor het geheel als nieuwe prestatie wordt aangemerkt. De fiscale behandeling vergt dan ook een holistische benadering. Holisme houdt in dat het geheel moet worden beoordeeld en niet de som der dingen. Voor de fiscale behandeling moet dus worden gekeken naar de algehele, nieuw tot stand gekomen, samengestelde prestatie.

In het Levob-arrest staat de levering van software centraal. Het in de Verenigde Staten gevestigde Financial Data Planning Corporation levert een software licentie aan de in Nederland gevestigde verzekeraar Levob. Het standaard softwarepakket dat is geleverd, wordt aangepast aan de specifieke behoeften van Levob alvorens het in gebruik wordt genomen. Voor de levering en de aanpassingen worden afzonderlijke vergoedingen betaald. Levob is derhalve van mening dat er enerzijds sprake is van een levering van een goed in de zin van artikel 3, eerste lid sub a Wet OB met betrekking tot het standaard softwarepakket, en anderzijds sprake is van een dienst in de zin van artikel 4, eerste lid Wet OB met betrekking tot gewenste aanpassingen. Het HvJ stelt echter, in antwoord op de prejudiciële vragen van de Hoge Raad (hierna: HR), dat er sprake is van één samengestelde dienst.

Het HvJ introduceert de prestatie *sui generis* door te stellen dat: "Hetzelfde geldt wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert aan of verricht ten behoeve van de als modaal beschouwde consument, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één economische, niet te splitsen prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen."³¹ Aan de hand van deze rechtsregel concludeert het HvJ dat het geleverde standaardpakket op zichzelf niet bruikbaar zou zijn voor Levob en dat de daaropvolgende aanpassingen van de software behoren tot diezelfde dienst, vanwege het gezamenlijke economische doel. Tot slot vermeldt het HvJ, evenals in het CPP-arrest, dat de uitspraak casuïstisch is van aard en dat nieuwe gevallen moeten worden beoordeeld naar de feiten en omstandigheden.³²

Deelconclusie

Met deze twee arresten zijn de grondvesten gelegd voor de behandeling van de samengestelde prestatie. Leveringen van goederen of diensten zijn in beginsel dus zelfstandig, met uitzondering van de bijkomende prestatie (CPP-arrest) en de ondeelbare prestatie (Levob-arrest). In dat geval dient de bijkomende prestatie aan te sluiten bij de fiscale behandeling van de hoofdprestatie, ofwel dient de nieuw tot stand gekomen samengestelde prestatie in totaliteit onderworpen te worden aan één fiscale

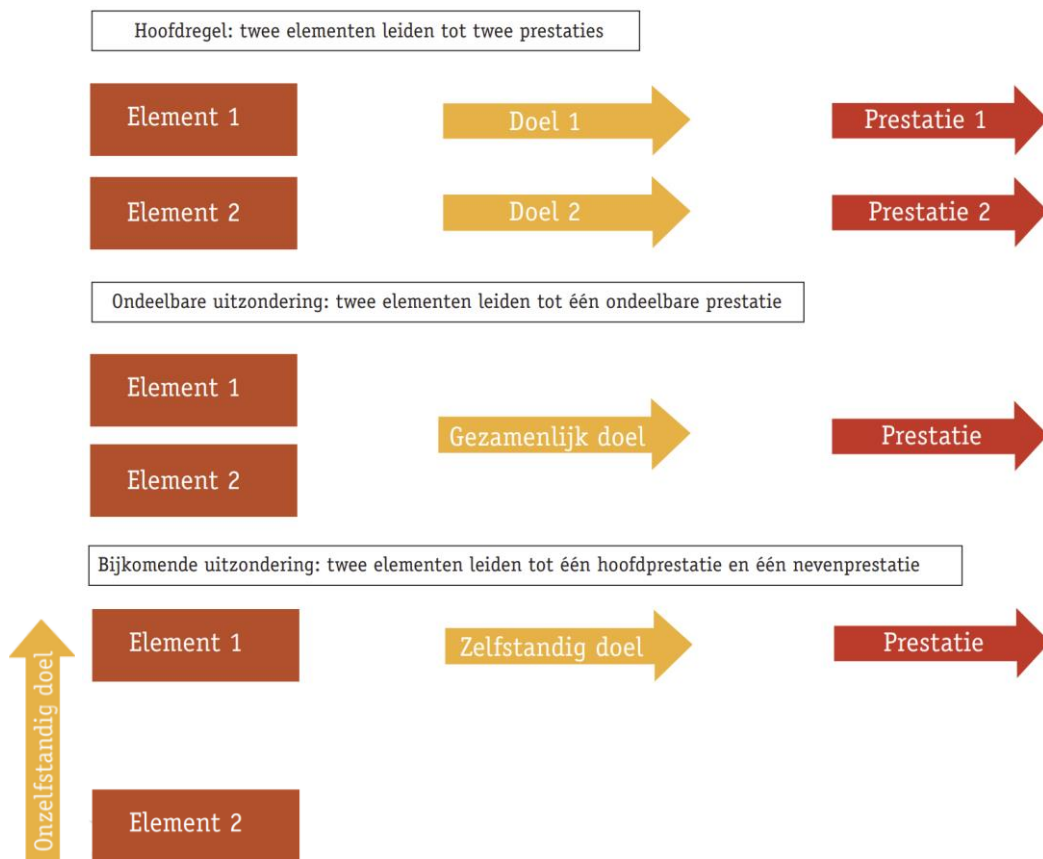
²⁹ Wikipedia, 'Sui generis'.

³⁰ E. van Hilten & W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, zestiende druk, Deventer: Wolters Kluwer, p. 160.

³¹ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649, r.o. 22.

³² HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649, r.o. 19.

behandeling. De uitzonderingen zijn hieronder schematisch weergegeven. De afbeelding is afkomstig uit een artikel van Gelderblom en Klooster.³³ Wat in beide uitzonderingen naar voren komt, is het toetsingskader van de modale consument. In beide arresten wordt nagelaten wie of wat daar precies mee wordt bedoeld.



³³ W.J.C.M. Gelderblom & T.B. Klooster, 'De twee-eenheid in de btw. Het leerstuk eenheid van prestatie belicht vanuit de Europese jurisprudentie' (WFR 2022/68), Weekblad fiscaal recht, nr. 7425, 7 april 2022, p. 444-453.

Hoofdstuk 3

Wat is de invloed van het begrip ‘modale consument’ met betrekking tot de fiscale behandeling van de samengestelde prestatie?

“De kleur van het uitvloeisel is soms raadselachtig”

Om enige duidelijkheid te verschaffen heeft het HvJ het Frenetikexito-arrest omgedoopt tot een overzichtsarrest, nadat Advocaat-Generaal (hierna: A-G) Kokott hem daartoe heeft uitgedaagd.³⁴ Daarin heeft het HvJ gepoogd om de in het verleden gewezen arresten met betrekking tot de samengestelde prestatie te categoriseren in de ondeelbare prestatie enerzijds en de bijkomende prestatie anderzijds. Naar aanleiding daarvan hebben ook Gelderblom en Klooster een analyse gedaan, waarin zij het toetsingskader van het HvJ vergelijken met het toetsingskader van de HR.³⁵ Alvorens daarop in te gaan, wil ik eerst schetsen hoe lastig de beoordeling kan zijn aan de hand van enkele arresten van de HR, daarbij aangegeven dat de HR stelt dat er per overeenkomst moet worden bekeken of er sprake is van één samengestelde prestatie of meerdere afzonderlijke prestaties.³⁶ Ook de Nederlandse jurisprudentie veronderstelt dus dat het leerstuk van de samengestelde prestatie casuïstisch van aard is.

Een opvallend arrest is het huishoudelijke apparatenarrest³⁷. In geschil was de vraag of het afzonderlijk aanbieden van een garantieovereenkomst tegen een afzonderlijke vergoeding zou kwalificeren als samengestelde prestatie, tezamen met de levering van de huishoudelijke apparaten, of als afzonderlijke prestatie, waarop de verzekeringsvrijstelling³⁸ van toepassing zou zijn. Het gaat voorbij aan deze bijdrage om in te gaan op het al dan niet van toepassing zijn van de genoemde vrijstelling. Opvallend in dit arrest is het verloop van de gerechtelijke procedure. De rechtbank, het gerechtshof en de HR komen namelijk ieder tot een andere conclusie. Steens zegt hierover: “De btw-behandeling van samengestelde prestaties lijkt een gelijkenis te vormen met het mengen van verschillende kleuren. De kleur van het uitvloeisel is soms raadselachtig.”³⁹

Uit het feitencomplex blijkt dat belanghebbende huishoudelijke apparaten verkoopt en daarbij beschikt over een werkplaats waar reparaties worden verricht. Een klant kan, tegen betaling, een serviceovereenkomst afsluiten, waarin is opgenomen dat hij vier, zes of acht jaar recht heeft op reparatie van het apparaat. Rechtbank Breda komt tot het oordeel dat er sprake is van twee onafhankelijke prestaties.⁴⁰ In haar oordeel weegt zij mee dat de klant de keuze heeft om de verzekeringsdienst wel of niet af te nemen en dat er een afzonderlijke prijs moet worden betaald. Uit het CPP-arrest⁴¹ en het Levob-arrest⁴² blijkt dat een afzonderlijke vergoeding een aanwijzing is voor gescheiden prestaties, maar dat dat niet doorslaggevend is.

³⁴ Conclusie A-G J. Kokott 22 oktober 2020, C-581/19, ECLI:EU:C:2020:855.

³⁵ W.J.C.M. Gelderblom & T.B. Klooster, ‘De twee-eenheid in de btw. Het leerstuk eenheid van prestatie belicht vanuit de Europese jurisprudentie’ (WFR 2022/68), Weekblad fiscaal recht, nr. 7425, 7 april 2022, p. 444-453.

³⁶ HR 12 juli 2013, nr. 11/04272, ECLI:NL:HR:2013:28, r.o. 3.2.1.

³⁷ HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, ECLI:NL:HR:2012:BT2197.

³⁸ Artikel 11, lid 1 sub k Wet OB.

³⁹ D. Steens, ‘Samengestelde prestaties en btw. Een onderzoek naar de btw-behandeling van samengestelde prestaties; getoetst aan het neutraliteitsbeginsel’, 28 augustus 2013, p. 9.

⁴⁰ RB Breda 17 oktober 2008, nr. 07/2564, ECLI:NL:RBBRE:2008:BG5097.

⁴¹ HvJ EG 25 februari 1999, C-439/96, ECLI:EU:C:1999:93, r.o. 31.

⁴² HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649, r.o. 25.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch komt tot een andere conclusie.⁴³ Naar het oordeel van het gerechtshof zijn de elementen zo nauw met elkaar verbonden, dat zij objectief gezien één ondeelbare prestatie vormen, waarvan een splitsing, zoals het in de onderhavige zaak is vormgegeven, kunstmatig is. De ondeelbare prestatie is de vorm, zoals die is bepaald in het Levob-arrest. De HR komt tot dezelfde conclusie als Gerechtshof 's-Hertogenbosch, namelijk dat er sprake is van een samengestelde prestatie, waarvoor het algemene tarief geldt. Echter, de HR stelt, conform de conclusie van A-G Van Hilten⁴⁴, dat er geen sprake is van een ondeelbare prestatie, maar van een bijkomende prestatie, zoals dat is gewezen in het CPP-arrest. Er wordt een duidelijk onderscheidt gemaakt met verwijzing naar het toetsingskader van het HvJ. De HR concludeert dat het afsluiten van een garantieovereenkomst geen doel op zich is voor de consument, maar dat dit wordt aangeboden om de levering van de huishoudelijke apparaten aantrekkelijker te maken. Daarmee sluit de HR aan bij de conclusie van A-G Van Hilten dat de absorptietheorie van toepassing is, waarbij de levering van een huishoudelijk apparaat de hoofdprestatie is en het aanbieden van een garantieovereenkomst de bijprestatie is. Dat er gescheiden wordt gefactureerd voor de levering en de garantieovereenkomst acht de HR niet van belang. Voor de fiscale behandeling verwijst hij eveneens terug naar het CPP-arrest. Het aanbieden van de garantieovereenkomst, de bijprestatie, volgt de fiscale behandeling van de hoofdprestatie, waarop het algemene tarief van toepassing is. Dit arrest schetst in mijn optiek de onduidelijkheid die er heerst over de correcte toepassing van de leer van de samengestelde prestatie. Alle varianten komen hier naar voren vanuit hetzelfde feitencomplex.

Modale consument

Dat er vanuit hetzelfde feitencomplex tot verschillende conclusies wordt gekomen, kan wellicht komen door het toetsingskader van de 'modale consument'. In het Frenetikexito-arrest⁴⁵ poogt het HvJ uit te kristalliseren welke in het verleden gewezen arresten behoren tot het regime van de samengestelde prestatie op basis van de ondeelbare prestatie en welke op basis van de bijkomende prestatie. Bovendien herhaalt het HvJ dat vrijstellingen zeer strikt uitgelegd dienen te worden.⁴⁶ Daarbij zou ik willen opmerken dat er wel degelijk een verschil zit in de ondeelbare prestatie en de bijkomende prestatie. In het geval van een strikte uitleg is de kans namelijk aanzienlijk kleiner dat een prestatie *sui generis* in haar totaliteit aanmerkt als een prestatie waarvoor een vrijstelling geldt dan het geval is bij een hoofd- en nevenprestatie. Het is immers aannemelijker dat er een vrijstelling van toepassing is op de hoofdprestatie, waarbij de nevenprestatie aansluit in haar fiscale lot. Dit verschil blijkt ook wel uit het Baštová-arrest, waarin de holistische benadering van de ondeelbare prestatie duidelijk naar voren komt bij de toepassing van het verlaagde btw-tarief.⁴⁷ Dit arrest wordt verder uitgediept in hoofdstuk 4. Het HvJ zwakt dit wel af door te stellen dat een vrijstelling ook van toepassing kan zijn op handelingen die dermate nauw samenhangen met de vrijgestelde prestatie, "opdat de vrijstelling haar volle werking kan hebben."⁴⁸

⁴³ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 2 juli 2010, nr. 08/00719, ECLI:NL:GHSHE:2010:BO1717.

⁴⁴ Conclusie A-G M.E. van Hilten 10 augustus 2012, nr. 10/03633, ECLI:NL:HR:2012:BT2197.

⁴⁵ HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167.

⁴⁶ HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, r.o. 22.

⁴⁷ HvJ EU 10 november 2016, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855 (Baštová).

⁴⁸ HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, r.o. 43.

Het HvJ begint zijn stuk door te herhalen dat de beoordeling van een al dan niet samengestelde prestatie moet worden beoordeeld aan de feiten en omstandigheden.⁴⁹ Vervolgens herhaalt zij enkele standpunten uit het CPP-arrest, zoals dat iedere prestatie in de hoofdregel als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd én dat daarop een uitzondering dient te worden gemaakt als er sprake is van één economische prestatie, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Daarna weidt het HvJ verder uit over het toetsingskader. Daarover zegt zij dat er moet worden nagegaan wat de kenmerkende elementen zijn van een bepaalde prestatie vanuit het oogpunt van de modale consument en verwijst daarbij naar het Stadion Amsterdam-arrest⁵⁰ en het Deutsche Bank-arrest⁵¹. Binnen dit toetsingskader onderscheidt zij de ondeelbare prestatie enerzijds en de bijkomende prestatie anderzijds. Beiden moeten worden getoetst aan de hand van een intellectuele benadering.⁵² De intellectuele benadering houdt in dat men op rationele wijze moet kunnen redeneren wat het standpunt zou zijn van de modale consument met betrekking tot de behandeling van de prestatie(s).

Daarnaast onderscheidt het HvJ een materiële benadering, hetgeen betekent dat feiten van materiële aard een aanwijzing kunnen geven voor de correcte behandeling. De materiële benadering kan echter nooit doorslaggevend zijn, aldus het HvJ. Als voorbeeld van een materiële benadering van de ondeelbare prestatie noemt het HvJ het afzonderlijk⁵³ of gezamenlijk verlenen van toegang⁵⁴ alsook het afzonderlijk⁵⁵ of gezamenlijk factureren⁵⁶. Als voorbeeld van een materiële benadering van de bijkomende prestatie noemt het HvJ de geringe of marginale waarde ervan.⁵⁷ Gelderblom en Klooster hebben een schematische weergave gemaakt van het leerstuk van het HvJ, welke hieronder staat weergegeven.⁵⁸

Uitzondering in leerstuk	Criterium en aanwijzingen
Eén enkele ondeelbare prestatie (‘de ondeelbare prestatie’)	Criterium: De elementen vormen economisch gezien één prestatie. Aanwijzingen voor uitzondering: 1. Aanwijzingen van intellectuele aard (<i>doorslaggevend</i>) a. Er is één gezamenlijk economisch doel. 2. Aanwijzingen van materiële aard (<i>indicatief</i>) a. Er is sprake van gezamenlijke toegang (geen keuze voor de elementen). b. Er is sprake van gezamenlijke facturering.
Hoofd- en nevenelement (‘de bijkomende prestatie’)	Criterium: De nevenprestatie heeft vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument geen zelfstandig doel. Aanwijzing voor uitzondering: 1. Aanwijzingen van intellectuele aard (<i>op zichzelf staand</i>) a. Eén van de elementen dient geen zelfstandig economisch doel en ondersteunt slechts het zelfstandige doel van het andere element. 2. Aanwijzingen van materiële aard (<i>ondersteunend</i>) a. Waarde van de nevenprestatie is gering ten opzichte van de waarde van de hoofdprestatie.

⁴⁹ HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, r.o. 37.

⁵⁰ HvJ EU 18 januari 2018, C-463/16, EU:C:2018:22 (Stadion Amsterdam), r.o. 30.

⁵¹ HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, EU:C:2012:484 (Deutsche Bank), r.o. 21.

⁵² HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, r.o. 39.

⁵³ HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11, EU:C:2013:15 (BGZ Leasing), r.o. 43.

⁵⁴ HvJ EU 8 december 2016, C-208/15, EU:C:2016:936, r.o. 33.

⁵⁵ HvJ EU 18 januari 2018, C-463/16, EU:C:2018:22, r.o. 27.

⁵⁶ HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11, EU:C:2012:29 (Purple Parking), r.o. 34.

⁵⁷ HvJ EG 22 oktober 1998, C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496, r.o. 24.

⁵⁸ W.J.C.M. Gelderblom & T.B. Klooster, ‘De twee-eenheid in de btw. Het leerstuk eenheid van prestatie belicht vanuit de Europese jurisprudentie’ (WFR 2022/68), Weekblad fiscaal recht, nr. 7425, 7 april 2022, p. 444-453.

Het lastige van het vraagstuk van de samengestelde prestatie is dat het toetsingskader bewust vaag wordt gehouden, zo stellen ook Gelderblom en Klooster. Dat de intellectuele benadering doorslaggevend is en de materiële benadering slechts aanwijzingen kan geven, is zo ingestoken om te voorkomen dat belastingplichtigen hun prestaties zo kunnen inrichten dat de gewenste fiscale behandeling eruit zou voortkomen. Dat is begrijpelijk in het kader van de belastingheffing en het voorkomen van misbruik, maar leidt ook tot onzekerheid voor belastingplichtigen, mijns inziens.

Parkeerarresten

Een aantal toonaangevende arresten binnen de Nederlandse jurisprudentie over de samengestelde prestatie zijn de parkeerarresten. Het parkeervraagstuk is een vaak terugkerend onderwerp. Het eerste arrest hierover bij de HR is gewezen op 3 oktober 2003.⁵⁹ In geschil is de afgedragen omzetbelasting, die verband houdt met de exploitatie van een negental recreatiegebieden met strand en zwemwater. Voor het gebruik van de nabijgelegen parkeerplaatsen wordt een afzonderlijke vergoeding gevraagd door belanghebbende. Voor de gehele omzet, afkomstig uit zowel de toegangsprijs voor de recreatieplassen als voor de parkeervergoeding, houdt belanghebbende rekening met het verlaagde tarief, dat van toepassing is op het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden⁶⁰. De HR komt tot het oordeel dat er sprake is van twee afzonderlijke diensten, waarbij het bieden van parkeergelegenheid te ver af staat van de genoemde vrijstelling, zodanig dat hiervoor niet het verlaagde tarief mag worden toegepast. Hij oordeelt dat de parkeerdienst “op zichzelf moet worden beoordeeld, nu het overgrote deel van de bezoekers van de recreatieplassen geen gebruik maakt van de parkeerterreinen en het parkeren voor de bezoekers derhalve een doel op zich is en niet slechts een middel van belanghebbende om het baden zo aantrekkelijk mogelijk te maken.”⁶¹ Vanuit het toetsingskader van de modale consument lijkt mij dit een logische keuze, omdat het overgrote deel van de bezoekers blijkbaar een ander economisch doel toebedeelt aan de afzonderlijke elementen.

Een tweede voorbeeld binnen dit vraagstuk is de uitspraak van de HR op 10 maart 2006.⁶² Belanghebbende is hier de exploitant van een attractiepark. Naast de exploitatie van het attractiepark biedt de exploitant de gelegenheid tot parkeren en het stallen van fietsen. Hiervoor rekent hij een afzonderlijke vergoeding. Vergelijkbaar met het voorgaande arrest houdt de exploitant rekening met het verlaagde tarief voor de gehele omzet, waarbij hij zich beroept op het verlaagde tarief voor het verlenen van toegang tot attractieparken⁶³. Eveneens komt de HR tot de conclusie dat het gelegenheid geven van parkeren en het stallen van fietsen op zichzelf staande diensten zijn en dat deze niet bijkomend zijn bij het verlenen van toegang tot het attractiepark.⁶⁴ Opnieuw verwijst hij naar het toetsingskader, zoals deze is bepaald in het CPP-arrest. Uit het feitencomplex blijkt niet welk percentage van de bezoekers van het attractiepark ook gebruik maakt van parkeergelegenheid.

⁵⁹ HR 3 oktober 2003, nr. 38.661, ECLI:NL:HR:2003:AL6993.

⁶⁰ Tabel I, post b3 Wet OB.

⁶¹ HR 3 oktober 2003, nr. 38.661, ECLI:NL:HR:2003:AL6993, r.o. 3.2.

⁶² HR 10 maart 2006, nr. 41.811, ECLI:NL:HR:2006:AV4043.

⁶³ Tabel I, post b14 sub g Wet OB.

⁶⁴ HR 10 maart 2006, nr. 41.811, ECLI:NL:HR:2006:AV4043, r.o. 3.2.

Het volgende arrest dient zich aan op 17 augustus 2018, welke bekend staat als het Hoge Veluwe-arrest.⁶⁵ Het toetsingskader van de HR wijkt hier in detail af van de bovengenoemde arresten uit 2003 en 2006. Eveneens rekent de beheerder van het park De Hoge Veluwe de gehele omzet toe aan het verlaagde tarief voor het verlenen van toegang en komt de HR tot het oordeel dat het bieden van parkeergelegenheid moet worden beschouwd als afzonderlijke dienst. Met een verwijzing naar het Stock '94-arrest⁶⁶ stelt de HR dat het belang van de afnemer van die prestatie in acht moet worden genomen. Verder concludeert de HR dat een aanwijzing dat een prestatie bijkomend is, kan zijn gelegen in de omstandigheid dat die prestatie voor de gemiddelde afnemer van de hoofdprestatie geen afzonderlijk belang heeft ten opzichte van de hoofdprestatie.⁶⁷ Daarbij zegt de HR zich te baseren op het Bookit-arrest⁶⁸. Opvallend is dat de HR hier het 'belang' centraal zet. Dit wijkt af van het eerdere toetsingscriteria, namelijk het 'economische doel'. Bovendien spreekt de HR hier niet van de modale consument, maar van de gemiddelde afnemer. Dit zal verderop in deze bijdrage nog ter sprake komen.

Alvorens ik in ga op de afwijkende elementen van dit toetsingskader, wil ik eerst het meest recente parkeerarrest onder de aandacht brengen. Opvallend is namelijk het afwijkende oordeel tussen Gerechtshof 's-Hertogenbosch en de HR. De uitspraak van Gerechtshof 's-Hertogenbosch is gedaan op 25 april 2019. Er wordt onder andere verwezen naar het niet lang daarvoor gewezen arrest De Hoge Veluwe en hij neemt hieruit het toetsingskader van de HR mee. Gerechtshof 's-Hertogenbosch stelt "dat een aanwijzing dat een prestatie bijkomend is, kan zijn dat die prestatie voor de gemiddelde afnemer van de hoofdprestatie geen afzonderlijk belang heeft ten opzichte van de hoofdprestatie. Een en ander moet worden beoordeeld vanuit het perspectief van de gemiddelde afnemer van die hoofdprestatie, waarbij het economische doel van de samengestelde prestatie in acht moet worden genomen en het belang van de afnemer van die prestatie in overweging moet worden genomen."⁶⁹ Hoewel het gerechtshof een feitenrechter is en geen rechtsregels kan toevoegen aan de jurisprudentie, lijkt het erop dat er nu een dubbele toets wordt gehanteerd, namelijk 'het economische doel van de samengestelde prestatie' enerzijds en 'het belang van de afnemer' anderzijds.

Wat deze uitspraak uniek maakt binnen het parkeervraagstuk is dat de conclusie voor het eerst uitvalt in het voordeel van de belanghebbende. Uit het feitencomplex komt namelijk een aantal zaken naar voren. Zo is het recreatiepark gelegen buiten de bebouwde kom; is het park lastig bereikbaar met andere vervoersmiddelen dan de auto; is parkeren in de directe omgeving van het park verboden; is het niet toegestaan om de auto te parkeren op het parkeerterrein van het recreatiepark voor niet-bezoekers en blijkt dat circa 80% van de bezoekers ook daadwerkelijk met de auto komt. Door deze zaken mee te wegen, komt Gerechtshof 's-Hertogenbosch tot de conclusie dat de gemiddelde afnemer het parkeren en het bezoeken van het recreatiepark zou beschouwen als één samenstel van diensten. Uit de feiten blijkt namelijk dat het parkeren voor de consument geen waarde zou hebben, indien zij geen bezoeker zou zijn van het recreatiepark. Sterker nog, niet-bezoekers mogen er niet eens parkeren. Dit sluit aan

⁶⁵ HR 17 augustus 2018, nr. 16/05128, ECLI:NL:HR:2018:1318.

⁶⁶ HvJ EU 8 december 2016, C-208/15, EU:C:2016:936 (Stock '94).

⁶⁷ HR 17 augustus 2018, nr. 16/05128, ECLI:NL:HR:2018:1318, r.o. 2.3.3.

⁶⁸ HvJ EU 26 mei 2016, C-607/14, ECLI:EU:C:2016:355 (Bookit).

⁶⁹ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 25 april 2019, nr. 18/00102, ECLI:NL:GHSHE:2019:1581.

bij de definitie van een hoofd- en bijprestatie, zoals dat reeds is gewezen in het Madgett en Baldwin-arrest, waarin wordt gesteld dat de bijprestatie geen op zichzelf staande waarde heeft voor de consument, maar is bedoeld om de hoofddienst zo aantrekkelijk mogelijk te maken.⁷⁰ Mijns inziens komt het gerechtshof hiermee tot een uitspraak die in lijn ligt met de jurisprudentie van het HvJ.

Het is in mijn ogen dan ook onbegrijpelijk dat de HR korte metten maakt met deze uitspraak. In het beroep in cassatie⁷¹ stelt de HR dat Gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft miskent dat de economische doelen niet hetzelfde zijn. Zij neemt in overweging dat er een afzonderlijke vergoeding bestaat voor de parkeerdienst en dat de belangen voor de afnemer niet hetzelfde zijn, ondanks dat er voor de ondernemer een sterk economisch verband bestaat tussen het aanbieden van parkeergelegenheid en het toegang verlenen tot het park én een relatief grote groep afnemers zich gedwongen voelt tot het afnemen van de parkeerdienst naast de entreeticket voor het park.⁷² Dit roept bij mij de vraag op of het begrip de 'modale consument' hier wel goed wordt toegepast. Het lijkt er namelijk sterk op dat het voor de modale consument wel degelijk een samenstel van prestaties is. Het is spijtig dat er geen conclusie door een A-G is genomen bij dit arrest.

Ook Gelderblom en Klooster zijn kritisch over de jurisprudentie van de HR omtrent het parkeervraagstuk. Zij kaarten aan dat het toetsingskader daarin afwijkt van die van het HvJ door in het oordeel het 'belang' van de afnemer te wegen in plaats van het 'economische doel' van de al dan niet zijnde samengestelde prestatie. Daarnaast merken zij op dat de HR geen goed onderscheid maakt tussen de uitzondering op basis van de ondeelbare prestatie en die van de bijkomende prestatie. Het Frenetikexito-arrest laat zien dat de HR niet op het juiste spoor zit, maar dat beide uitzonderingen een afzonderlijk toetsingskader behoren te hebben. Gelderblom en Klooster: "Een mogelijk gevolg daarvan is dat de lagere Nederlandse rechters op dit moment op basis van het toetsingskader van de Hoge Raad specifieke situaties onjuist beoordelen."⁷³ Aan de hand van de parkeerarresten hebben de auteurs ook een toetsingskader van de HR opgesteld.

Uitzondering in leerstuk	Criterium en aanwijzingen
Eén enkele ondeelbare prestatie (‘de ondeelbare prestatie’)	Criterium: Er is sprake van één economisch doel vanuit het oogpunt van de gemiddelde afnemer. Aanwijzing voor uitzondering: 1. Onderling verschillende afnemers hebben hetzelfde belang bij de verschillende elementen.
Hoofd- en nevenelement (‘de bijkomende prestatie’)	Criterium: de nevenprestatie vormt vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument geen doel op zich. Aanwijzingen voor uitzondering: 1. Onderling verschillende afnemers hebben hetzelfde belang bij de verschillende elementen (<i>doorslaggevend</i>). 2. Ten aanzien van het ondergeschikte element a. bestaat geen keuze om het afzonderlijk af te nemen; en b. wordt geen afzonderlijke vergoeding betaald (<i>indicatief</i>).

⁷⁰ HvJ EG 22 oktober 1998, C-308/96, ECLI:EU:C:1998:496, r.o. 24.

⁷¹ HR 7 mei 2021, nr. 19/02610, ECLI:NL:HR:2021:699.

⁷² HR 7 mei 2021, nr. 19/02610, ECLI:NL:HR:2021:699, r.o. 3.2.3., 3.2.4. & 3.3.

⁷³ W.J.C.M. Gelderblom & T.B. Klooster, 'De twee-eenheid in de btw. Het leerstuk eenheid van prestatie belicht vanuit de Europese jurisprudentie' (WFR 2022/68), Weekblad fiscaal recht, nr. 7425, 7 april 2022, p. 444-453.

Gelderblom en Klooster pleiten ervoor om dit toetsingskader niet breder te gebruiken dan alleen de parkeerarresten en verwijzen daarbij naar enkele voorbeelden uit het besluit Toelichting Tabel I⁷⁴. Daarin is bijvoorbeeld opgenomen dat het gebruik maken van badjassen en slippers de nevenprestatie is van de hoofdprestatie, het toegang verlenen tot een sauna. Het belang van beide elementen is wezenlijk anders, maar het economische doel is overeenkomstig, waarbij het gebruikmaken van de badjassen en slippers geen zelfstandig doel is in de ogen van de gemiddelde consument.

Phantasialand of fantasieland?

Iemand die zich ook afvraagt wat het effect is in de verschillende terminologie is Nieuwenhuizen.⁷⁵ Hij schrijft zijn artikel naar aanleiding van het Phantasialand-arrest⁷⁶. In dit arrest stond de prejudiciële vraag van het Duitse Finanzgericht Köln centraal, waarin zij vraagt of de ‘modale’ of ‘gemiddelde consument’ slechts een theoretisch kader is of dat daar ook deskundigenonderzoek bij kan of behoort te komen.

Phantasialand, zo stelt Nieuwenhuizen, is een attractiepark dat vergelijkbaar is met de Efteling. De kwestie in de onderhavige zaak was of er gebruik kon worden gemaakt van het verlaagde tarief. Het verlaagde tarief voor het verlenen van toegang tot attractieparken is in Duitsland licht afwijkend van die in de Btw-richtlijn.⁷⁷ Zij hanteren namelijk een vrijstelling voor kermisdiensten. Het vraagstuk in dezen was dus of Phantasialand de exploitant was van een attractiepark of een kermisexploitant. Ook dit dient te worden beoordeeld aan de hand van de modale of gemiddelde consument. Allereerst valt op dat het HvJ hier geen onderscheid in maakt. Terecht merkt Nieuwenhuizen op dat de terminologie wel verschillend is. Het in Nederland gangbare modale inkomen wijkt namelijk af van het daadwerkelijk gemiddelde inkomen. Door hier niet op in te gaan, laat het HvJ dus blijken dat zij geen onderscheid maakt tussen de ‘gemiddelde’ en ‘modale’ consument.

Verder valt op dat het HvJ niet expliciet ingaat op de prejudiciële vraag, maar deze poogt te beantwoorden aan de hand van twee arresten: het Gut Springenheid en Tusky-arrest⁷⁸ en het Sektkellerei Kessler-arrest⁷⁹. Het eerstgenoemde arrest betrof een geschil over de eventuele misleiding van consumenten van eieren, waarbij het kippenvoer zou bestaan uit zes graansoorten. De vraag die naar voren kwam was of gemiddelde consument daardoor werd misleid. Eenzelfde vraag werd gesteld in het Sektkellerei Kessler-arrest, waar de vraag centraal stond of de consumenten van een bepaalde witte wijn al dan niet werden misleid. In beide arresten wordt voor de beoordeling hetzelfde kader neergezet van “de gemiddelde, normaal geïnformeerde, omzichtig handelende en oplettende consument.” In mijn optiek zou dat al kunnen worden gezien als een verzwaring van de toetsing aan de modale consument, aangezien het twijfelachtig is of de modale consument kan worden gezien als oplettend of omzichtig handelend. Het HvJ zegt in de beantwoording van de prejudiciële vraag het volgende: “(...) de rechter is in het algemeen in staat om op basis van zijn eigen kennis het standpunt van de gemiddelde consument te beoordelen”.⁸⁰ Het HvJ zegt dus feitelijk dat het aan de rechter is om

⁷⁴ Toelichting Tabel I omzetbelasting, Staatscourant, nr. 9114, 19 april 2022.

⁷⁵ W.A.P. Nieuwenhuizen, ‘Wie is de (Phantasialand-)consument?’, BTW-bulletin 2022/2, 14 december 2021.

⁷⁶ HvJ EU 9 september 2021, C-406/20, ECLI:EU:C:2021:720 (Phantasialand).

⁷⁷ Tabel III, lid 7 Btw-richtlijn.

⁷⁸ HvJ EG 16 juli 1998, C-210/96, ECLI:EU:C:1998:369 (Gut Springenheid en Tusky).

⁷⁹ HvJ EG 28 januari 1999, C-303/97, ECLI:EU:C:1999:35 (Sektkellerei Kessler).

⁸⁰ HvJ EU 9 september 2021, C-406/20, ECLI:EU:C:2021:720, r.o. 46.

te beoordelen wat de modale consument vindt en de facto dus ook of er sprake is van een samengestelde prestatie of niet. Een meer arbitraire bepaling had er niet kunnen uitkomen, mijns inziens. Nieuwenhuizen vat het goed samen door een anekdote van twee theekopjes, die hij had gekregen van zijn vrouw. Op de zijne stond de tekst 'Mr. Right', terwijl op het kopje van zijn vrouw stond geschreven: 'Mrs. Always Right'.

Deze bijzondere formulering van het HvJ kan worden gezien als een invulling van de intellectuele benadering, waarbij de rechter degene is die het standpunt van de modale consument moet inschatten. Hiermee is ook een rechtvaardiging gevonden voor het meest recente arrest in het parkeervraagstuk, waarbij de handeling van circa 80% van de bezoekers niet is aangemerkt als zijnde modaal.⁸¹ De HR heeft immers altijd gelijk.

De wetgevende macht

Tot slot wil ik stil staan bij de beleidsopvatting van de wetgever. Onlangs is er namelijk een vernieuwing gepubliceerd van de Toelichting Tabel I, waarin onder andere een overzicht wordt gegeven van de lering die volgt uit de jurisprudentie van de afgelopen decennia. Opvallend is dat de wetgever, in het kader van de bijkomende prestatie, de beleidsregel overneemt die door de HR is gegeven en daarmee dus afwijkt van het HvJ: "Als binnen de kring van afnemers van de hoofdprestatie het belang bij het afnemen van de bijkomende prestatie onderling verschilt, is dat een aanwijzing dat geen sprake is van een bijkomende prestatie."⁸² Ook hij sluit hier dus aan bij het begrip 'belang' in plaats van het 'economische doel'. Verder valt op hoe de wetgever vindt dat de ondeelbare prestatie fiscaal moet worden behandeld. De wetgever stelt daarover: "Eén ondeelbare economische prestatie moet worden belast naar het btw-tarief dat geldt voor de overheersende prestatie. De overheersende prestatie bepaalt het karakter van de prestatie."⁸³ Door deze manier van formuleren, suggereert de wetgever dat er feitelijk slechts één vorm is van de samengestelde prestatie. Dit lijkt namelijk verdacht veel op de uitzondering van de hoofd- en nevenprestatie. Hiermee lijkt de wetgever blindelings te zijn afgegaan op de jurisprudentie, zoals die door de HR is gewezen.

Naast een herhaling van het theoretische kader van de samengestelde prestatie wordt er in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën ook nog stil gestaan bij enkele bijzondere gevallen. Er wordt bijvoorbeeld gesteld dat wegwerp- alsook cadeauverpakkingen bijkomend zijn, die opgaan in de levering van het betreffende product. Interessanter zijn de verpakte combinaties van goederen. Ik dacht hier namelijk een oplossing te bespeuren voor het in de inleiding aangehaalde probleem, namelijk de verspakketten die binnenkort mogelijk zullen bestaan uit een combinatie van met 0% en 9% btw-belaste goederen. In het besluit is opgenomen dat goederen, die tot een combinatie behoren, steeds afzonderlijk in aanmerking genomen moeten worden voor de tariefstoepassing, mits deze goederen ook afzonderlijk verkrijgbaar zijn voor de modale consument. Dat laatste is twijfelachtig, maar ervan uitgaande dat de goederen wel afzonderlijk verkrijgbaar zijn, betekent dat dus dat een verspakket een gesplitst tarief heeft van deels 0% en deels 9%. Uit de tekst blijkt dat de wetgever het eerder heeft over bijvoorbeeld een

⁸¹ HR 7 mei 2021, nr. 19/02610, ECLI:NL:HR:2021:699.

⁸² Toelichting Tabel I omzetbelasting, Staatscourant, nr. 9114, 19 april 2022, par. 3.2.2.

⁸³ Toelichting Tabel I omzetbelasting, Staatscourant, nr. 9114, 19 april 2022, par. 3.2.3.

cadeaupakket bestaande uit bijvoorbeeld nootjes en biertjes. Het lijkt erop dat het besluit daarin nog niet voorziet. Er is wel bepaald dat de bezorging bijkomend is, die opgaat in de levering van het betreffende product.⁸⁴ Daarmee is in ieder geval verhelderd dat een bedrijf als HelloFresh geen dienstverrichter is, maar de leverancier van goederen. Nu nog even vaststellen tegen welk tarief dat in de nabije toekomst zou moeten geschieden.

Deelconclusie

Al met al lijkt de problematiek van de samengestelde prestatie voorlopig nog niet uit de wereld. Enerzijds probeert het HvJ handvatten te geven voor een bruikbaar toetsingskader. Hij onderscheidt een doorslaggevende intellectuele benadering en een materiële benadering die kan worden gebruikt voor aanwijzingen. Anderzijds wordt dit toetsingskader bewust vaag gehouden om planning met belastingheffing te voorkomen. Zo stelt het HvJ onder andere dat de rechter kan bepalen wat het standpunt zou zijn van de 'modale consument',⁸⁵ wat kan leiden tot, in mijn ogen, onnavolgbare uitspraken.⁸⁶ Ook Nieuwenhuizen heeft zijn bedenken bij de huidige wijze van standpuntbepaling van de modale consument.⁸⁷

Verder blijkt ook dat de HR er een ander toetsingskader op na houdt dan het HvJ. Hij stelt het 'belang' voor de afnemer centraal in plaats van het 'economische doel' van de al dan niet samengestelde prestatie. Ook het onderscheid tussen de uitzondering van de ondeelbare prestatie enerzijds en de bijkomende prestatie anderzijds is niet altijd duidelijk in de jurisprudentie van de HR en het lijkt erop dat de wetgever die dans niet heeft ontsprongen. Dit sluit aan bij de kritische beschouwing van Gelderblom en Klooster.⁸⁸ Het lijkt er dus op dat er nog wel een aantal arresten zullen volgen voordat er duidelijkheid bestaat omtrent de 'modale consument'.

⁸⁴ Toelichting Tabel I omzetbelasting, Staatscourant, nr. 9114, 19 april 2022, par. 4.5.

⁸⁵ HvJ EU 9 september 2021, C-406/20, ECLI:EU:C:2021:720, r.o. 46.

⁸⁶ HR 7 mei 2021, nr. 19/02610, ECLI:NL:HR:2021:699.

⁸⁷ W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Wie is de (Phantasialand-)consument?', BTW-bulletin 2022/2, 14 december 2021.

⁸⁸ W.J.C.M. Gelderblom & T.B. Klooster, 'De twee-eenheid in de btw. Het leerstuk eenheid van prestatie belicht vanuit de Europese jurisprudentie' (WFR 2022/68), Weekblad fiscaal recht, nr. 7425, 7 april 2022, p. 444-453.

Hoofdstuk 4

Welke belemmeringen bestaan er in de uitvoering rondom de samengestelde prestatie met de huidige jurisprudentie, wet- en regelgeving?

Meerdere ondernemers, één samengestelde prestatie

Een bijzondere vorm binnen het leerstuk van de samengestelde prestatie is de samengestelde prestatie, die wordt verricht door twee ondernemers. Het is namelijk mogelijk dat twee btw-ondernemers een prestatie aanbieden, die door de afnemer worden beschouwd als één prestatie. Dit noemt men *partage*.⁸⁹ Dit leerstuk is ontwikkeld door de zogenoemde Tariefcommissie,⁹⁰ onder het cumulatieve cascadesysteem, welke geldt als de voorloper van de Wet Omzetbelasting 1968.⁹¹ In de Nederlandse jurisprudentie, sinds de Wet OB 1968 van kracht is, vindt de *partage* haar oorsprong in het gokautomatenarrest⁹². Belanghebbende in de zaak was de exploitant van verschillende gokautomaten, welke werden uitgeleend aan café-eigenaren middels samenwerkingsovereenkomsten. De Inspecteur behandelde die samenwerkingsovereenkomsten als een fictieve maatschap, die zou kwalificeren als ondernemer voor de btw⁹³ en dus zelfstandig btw-plichtig zou zijn voor haar activiteiten. De HR ging daar niet in mee. In zijn oordeel stelt de HR dat de exploitatie van gokautomaten behoort bij de bedrijfsvoering van zowel de exploitant als van de café-eigenaren.⁹⁴ Daarmee komt de HR tot het oordeel dat er van een maatschap geen sprake kan zijn, ondanks dat er maar één prestatie wordt verricht jegens de klant. Zowel de exploitant van de automaten als de café-eigenaren zijn zelfstandig belastingplichtig voor hun aandeel in de opbrengst.

Het kenmerkende van *partage* is dat er binnen de samenwerkingsovereenkomst wordt gehandeld voor rekening en risico van beide deelnemende ondernemingen en dat de opbrengsten onderling worden verdeeld, afhankelijk van de overeengekomen verdeelsleutel. Verder wordt verondersteld dat er geen onderlinge prestaties worden verricht in het kader van die samenwerkingsovereenkomst. Iedere participant is immers zelfstandig belastingplichtig voor hun aandeel van de vruchten van de overeenkomst. Tot slot moet het voor de gemiddelde afnemer lijken dat er slechts één prestatie aan hem wordt verricht. Er worden hierin nog wel twee vormen onderscheiden: *stille partage*, wat inhoudt dat de afnemer slechts één van beide ondernemers in beeld heeft, én *openlijke partage*, hetgeen betekent dat de klant zich er wel bewust van is dat de prestatie wordt geleverd door meerdere ondernemers.⁹⁵ De gokautomaat is een goed voorbeeld van *stille partage*, omdat de klant in een dergelijke situatie alleen te maken heeft met de café-eigenaar, die de gokautomaat op dat moment ter beschikking stelt aan de desbetreffende klant.

Opvallend is dat ‘*partage*’ in Nederland eerder bestond dan dat er jurisprudentie van het HvJ is gewezen over de eventuele mogelijkheid van één samengestelde prestatie, voortgebracht door

⁸⁹ J.U. Pammler, ‘Partage: twee ondernemers, één prestatie’, 2021-2022, p. 3.

⁹⁰ Tariefcommissie 30 mei 1961, nr. 9110 O, BNB 1961/289.

⁹¹ Wikipedia, ‘Wet op de omzetbelasting 1968’.

⁹² HR 5 juni 1991, nr. 26 574, ECLI:NL:HR:1991:ZC4610.

⁹³ Artikel 7, lid 1 Wet OB.

⁹⁴ HR 5 juni 1991, nr. 26 574, ECLI:NL:HR:1991:ZC4610, r.o. 4.4.

⁹⁵ A.J. van Doesum, ‘Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW’ (FM nr. 133), 1 januari 2009.

meerdere ondernemers. Sterker nog, het CPP-arrest, waarin het algemene leerstuk van de samengestelde prestatie is vormgegeven, is pas jaren later gewezen. De vraag of partage wel of niet strijdig zou zijn met het EU-recht heeft dan ook geruime tijd de gemoederen beziggehouden.

De eerste keer dat daar in Europese rechtspraak bij stil wordt gestaan, is in de conclusie van A-G Fennelly in de infractieprocedure van de Europese Commissie (hierna: Commissie) tegen Frankrijk.⁹⁶ Het arrest, waarbij deze conclusie is genomen, ging over het afnemen van monsters van patiënten voor nader onderzoek. De analyse van het monster werd uitgevoerd door een specialistisch laboratorium. Een ander laboratorium was verantwoordelijk voor het afnemen van het monster. Deze taakverdeling is juridisch zo vastgelegd in het Franse wetboek van volksgezondheid.⁹⁷ De facturering aan de patiënt geschiedt afzonderlijk door beide laboratoria. Daarnaast wordt er een vergoeding betaalt door het laboratorium aan het specialistisch laboratorium in het kader van de overdracht van de monsters. De Franse overheid nam stelling dat er sprake zou zijn van twee afzonderlijke prestaties richting de patiënt, welke zouden zijn vrijgesteld, en dat er sprake zou zijn van een btw-belaste prestatie in het kader van de overdracht. A-G Fennelly is echter van mening er sprake is van één prestatie jegens de patiënt, omdat die er niet voor kan kiezen bij welk laboratorium het monster wordt geanalyseerd. Bovendien is het specialistisch laboratorium belast met de juridische verplichting tot facturatie voor zijn aandeel in de prestatie, namelijk het uitvoeren van de analyse. Derhalve concludeert A-G Fennelly, op basis van het algemene leerstuk van de samengestelde prestatie, dat er geen rechtvaardiging is om de onderlinge vergoeding met btw te belasten.⁹⁸

Enige tijd later, op 21 februari 2008, laat het HvJ zich voor het eerst uit over de samengestelde prestatie door meerdere ondernemers.⁹⁹ In dit arrest, bekend als het Part Service-arrest, was er sprake van een kunstmatig uit elkaar gehaalde bedrijfsvoering. Het bedrijf IFIM Leasing Sas hield zich bezig met het leasen van auto's en Italservice was verantwoordelijk voor de financierings- en verzekeringsdiensten, die tezamen met de autolease werden aangeboden. IFIM en Italservice waren beide onderdeel van dezelfde financiële groep. De huurder van de auto zou met beide bedrijven afzonderlijk een overeenkomst moeten afsluiten. Deze overeenkomsten waren zo vormgegeven dat de ontvangen vergoeding door IFIM nauwelijks hoger was dan de kostprijs,¹⁰⁰ terwijl Italservice aanzienlijke winstmarges overhield. Dat kwam fiscaal, niet geheel verrassend, opvallend goed uit. De financierings- en verzekeringsdiensten van Italservice waren namelijk vrijgesteld van btw-heffing op grond van de assurantievrijstelling,¹⁰¹ terwijl over de ontvangsten van IFIM btw moest worden afgedragen. Het HvJ heeft hier een stokje voor gestoken. Met een verwijzing naar de verplichting tot het voorkomen van fraude, ontwijking en misbruik¹⁰² stelt het HvJ dat IFIM en Italservice deze structurering hebben bedacht met het doel om de heffingsgrondslag te verminderen, terwijl er feitelijk sprake was van één dienst die in dit geval kunstmatig uit elkaar is gehaald.¹⁰³ Derhalve komt het HvJ tot de conclusie dat er sprake is

⁹⁶ Conclusie A-G N. Fennelly 25 mei 2000, C-76/99, ECLI:EU:C:2000:289.

⁹⁷ Artikel 760, vijfde alinea Code de la santé publique.

⁹⁸ Conclusie A-G N. Fennelly 25 mei 2000, C-76/99, ECLI:EU:C:2000:289, r.o. 34.

⁹⁹ HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (Part Service).

¹⁰⁰ HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108, r.o. 11.

¹⁰¹ Artikel 13, onderdeel b Zesde richtlijn.

¹⁰² Artikel 13, onderdeel a, lid 1 Zesde richtlijn.

¹⁰³ HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108, r.o. 62.

van een samengestelde dienst, ongeacht hoe het bedrijfsproces contractueel is uitgewerkt. Hiermee suggereert het HvJ dus dat twee ondernemers een samengestelde prestatie kunnen verrichten, in ieder geval wanneer sprake is van misbruik.

Recenter en wellicht toonaangevender was het Bookit-arrest¹⁰⁴. Hier speelt ongeveer dezelfde problematiek. Bookit Ltd, geheel in handen van bioscoopketen Odeon Cinemas Holdings Ltd, is een onderneming die zich bezighield met het verwerken van betalingen, welke afkomstig waren uit de verkoop van bioscooptickets. De afnemer van het bioscoopkaartje betaalde hiervoor een kleine fee aan Bookit. De overige opbrengsten waren voor het betreffende filiaal van Odeon. Ook in dit geval was in geschil of er wel of geen gebruik kon worden gemaakt van de financiële vrijstelling¹⁰⁵ voor de betalingsverwerkingsdiensten door Bookit. In de beantwoording op de prejudiciële vragen van Britse belasting- en douanediens komt het HvJ tot een vergelijkbare uitspraak als in het Part Service-arrest. Met een verwijzing naar het Everything Everywhere-arrest¹⁰⁶ stelt het HvJ dat “de bijkomende kosten die door een dienstverrichter aan zijn klanten worden aangerekend wanneer zij voor deze diensten betalen met een kredietkaart, een debet kaart, per cheque of in contanten aan het loket van een bank of aan de balie van een tussenpersoon die bevoegd is om de betaling namens deze dienstverrichter te ontvangen, geen tegenprestatie vormen voor een dienst die onderscheiden en onafhankelijk is van de hoofddienst waarvoor de betaling wordt verricht.”¹⁰⁷ Vanuit het oogpunt van de modale consument heeft de klant immers geen afzonderlijk belang bij het gebruik maken van de financieel-technische infrastructuur van Bookit. Het is enkel bedoeld om optimaal gebruik te maken van de hoofddienst, namelijk het bezoeken van de bioscoop. Verder heeft het HvJ gewezen dat het niet in belangrijke mate uitmaakt dat de fee aan Bookit afzonderlijk wordt vermeld op de factuur. Afzonderlijke facturatie is immers niet doorslaggevend. Bovendien is er hier sprake van één economische handeling. Derhalve concludeert het HvJ dat er sprake is van een samengestelde prestatie, ondanks dat deze door meerdere ondernemers wordt gefaciliteerd. In tegenstelling tot het Part Service-arrest staat misbruik hier in mindere mate centraal. Er zou sprake zijn van strijdigheid met de economische realiteit. Daarmee wekt hij dus de indruk dat er geen belemmering is om tot een samengestelde prestatie te komen in het geval van twee ondernemers.

In het Mapfre-arrest¹⁰⁸ is er sprake van die zogenoemde niet-gelieerdheid. Mapfre is een aanbieder van garanties op tweedehandsauto's, maar niet de aanbieder van die tweedehandsauto's zelf. Die werden namelijk verkocht door niet-gelieerde autodealers. Het bedrijfsproces is ondergebracht in twee lichamen: Mapfre warranty SpA, verantwoordelijk voor de garantieverplichtingen, en Mapfre asistencia, waarbij de garantieverplichtingen zijn verzekerd. Het gaat deze bijdrage te buiten om uitgebreid stil te staan bij de al dan niet van toepassing zijnde vrijstelling. Met een verwijzing naar het BGZ Leasing-arrest¹⁰⁹ stelt het HvJ dat, hoewel prestaties in beginsel als onderscheiden en zelfstandig moeten worden beschouwd, “iedere handeling ter zake van verzekering per definitie een verband

¹⁰⁴ HvJ EU 26 mei 2016, C-607/14, ECLI:EU:C:2016:355.

¹⁰⁵ Artikel 13, onderdeel b Zesde richtlijn.

¹⁰⁶ HvJ EU 2 december 2010, C-276/09, EU:C:2010:730 (Everything Everywhere).

¹⁰⁷ HvJ EG 26 mei 2016, C-607/14, ECLI:EU:C:2016:355, r.o. 23.

¹⁰⁸ HvJ EU 16 juli 2015, C-584/13, ECLI:EU:C:2015:488 (Mapfre).

¹⁰⁹ HvJ EU 17 januari 2013 C-224/11, EU:C:2013:15 (BGZ Leasing).

vertoont met het goed dat wordt verzekerd.”¹¹⁰ Het een en ander afwegende, komt het HvJ tot het oordeel dat er geen sprake is van een samengestelde prestatie. Zo blijkt uit het garantieboekje van Mapfre bijvoorbeeld dat er bepaalde situaties kunnen voorvallen, waarbij Mapfre de garantieovereenkomst met de consument kan ontbinden, zonder dat dat gevolgen heeft voor de koopovereenkomst tussen de wederverkoper van de auto en de consument.¹¹¹ Derhalve oordeelt het HvJ de elementen niet zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat er economisch sprake is van één prestatie. Het feit dat Mapfre en de wederverkoper niet gelieerd zijn, geeft dus in ieder geval een aanwijzing dat de prestaties moeten worden aangemerkt als afzonderlijk. Desalniettemin speelt het HvJ wel met het idee dat er ook sprake kan zijn van een samengestelde prestatie, welke wordt gefaciliteerd door twee niet-gelieerde ondernemingen.

Deze interpretatie van het Mapfre-arrest delen ook Gruson en Merkx in hun bijdrage.¹¹² Voorts richten zij zich op artikel 2, eerste lid sub a en c van de Btw-richtlijn, waarin er wordt gesproken over ‘een als zodanig handelende belastingplichtige’ in het kader van de begrippen ‘levering’ en ‘dienst’. De wettekst feitelijk lezend, wordt er namelijk gesproken over het enkelvoudige begrip ‘belastingplichtige’. Gruson en Merkx stellen zich hierbij de vraag of dat impliceert dat een samengestelde prestatie niet mogelijk zou zijn in het geval van twee of meer belastingplichtigen voor de btw. Zij komen hierbij tot de conclusie dat dit niet het geval is, maar dat de zinssnede er enkel voor is bedoeld om aan te geven dat een levering of dienst moet worden verricht door een belastingplichtige en dat er anders geen sprake kan zijn van een belastbaar feit. De wettekst vormt in hun optiek dus geen belemmering dat twee belastingplichtigen, één prestatie kunnen verrichten. Sterker nog, Gruson en Merkx betogen dat het in de geest van de wet is dat ook twee belastingplichtigen, één prestatie kunnen verrichten. In het kader van het neutraliteitsbeginsel zou het de modale consument immers niet uitmaken of hij de prestatie van één of twee, al dan niet gelieerde, ondernemers afneemt. Het is de modale consument om één ding te doen, namelijk het economische doel van de prestatie.

Eén samengestelde prestatie, verschillende tarieven

Een ander bijzonder geval binnen het leerstuk van de samengestelde prestatie, is die waarbij er verschillende tarieven worden toegepast. Dit gaat immers in tegen de algemene regel dat de nevenprestatie het fiscale regime volgt van de hoofdprestatie. Een voorbeeld is het Talacre Beach-arrest¹¹³. Talacre Beach Caravan Sales Ltd is een onderneming die caravans exploiteert die volledig zijn voorzien van een binneninterieur. De inkomsten zijn afkomstig uit de verkoop van caravans en de verhuur ervan op vakantieparken in het Verenigd Koninkrijk. Voor de verkoop van caravans is een nultarief van toepassing. Talacre Beach was van mening dat de verkoop van de caravan, inclusief het binneninterieur moest worden beschouwd als één ondeelbare prestatie, waarop het nultarief van toepassing zou zijn.¹¹⁴ Het Britse Court of Appeal heeft hierover prejudiciële vragen gesteld. In het eerdere vonnis door de Commissioners of Customs and Excise is namelijk gewezen dat er weliswaar

¹¹⁰ HvJ EU 16 juli 2015, C-584/13, ECLI:EU:C:2015:488, r.o. 51.

¹¹¹ HvJ EU 16 juli 2015, C-584/13, ECLI:EU:C:2015:488, r.o. 56.

¹¹² J. Gruson & M.M.W.D. Merkx, ‘Twee zielen, één prestatie’, Maandblad Belasting Beschouwingen (nr. 10), oktober 2018, p. 401-409.

¹¹³ HvJ EG 6 juli 2006, C-251/05, ECLI:EU:C:2006:295 (Talacre Beach).

¹¹⁴ Artikel 28, lid 2 Zesde richtlijn.

sprake was van één ondeelbare prestatie, maar dat dat niet betekende dat het nultarief volledig van toepassing zou zijn, hetgeen strijdig is met de rechtsregel uit het CPP-arrest.¹¹⁵

De toepassing van het nultarief vindt in dit geval zijn oorsprong in de overgangsbepaling van de Zesde richtlijn. De Zesde richtlijn, ingevoerd op 17 mei 1977, is de voorloper van de Btw-richtlijn.¹¹⁶ Lidstaten kunnen middels dit overgangsrecht specifieke bepalingen uit hun nationale wetgeving behouden bij de implementatie van de Europese richtlijn. Een voorbeeld hiervan is de Nederlandse vrijstelling voor diensten van lijkbezorgers,¹¹⁷ terwijl de Btw-richtlijn daarvoor geen vrijstelling kent. Daarmee vergelijkbaar bestond er in het Verenigd Koninkrijk sinds 1 januari 1991 een vrijstelling met teruggaaf van voldane belasting voor de verkoop van caravans. Naar deze opzet wordt gerefereerd als het van toepassing zijn van het nultarief. De Verenigd Koninkrijk had dit opgenomen in de zogeheten VAT Act. Daarin is echter ook expliciet vermeld dat de uitrusting van caravans is uitgesloten van dit nultarief. Het een en ander in acht nemende oordeelt het HvJ dat het Verenigd Koninkrijk vrij staat om het binneninterieur expliciet uit te sluiten van de vrijstelling, waardoor het algemene tarief daarop van toepassing is. Hiermee verklaart het HvJ dus dat het ook mogelijk is om verschillende tarieven toe te passen op een samengestelde prestatie, in ieder geval wanneer de wet (hier: VAT Act) expliciet de fiscale behandeling van een bepaalde prestatie verbiedt. Dit wijkt af van de rechtsregel uit het CPP-arrest. De algemene leer van de samengestelde prestatie stelt namelijk dat de samengestelde prestatie één object is voor de heffing van omzetbelasting. Omwille van een pragmatische oplossing vind ik het echter geen gek besluit om toch een afwijkende fiscale behandeling toe te staan.

Dat zo'n expliciete uitsluiting of verbod uitmaakt, blijkt ook uit de Nederlandse jurisprudentie. In de zogenoemde restaurantarresten¹¹⁸ speelde iets vergelijkbaars. Reeds in 1996, in het Faaborg-Gelting Linien-arrest, is al bepaald dat een restaurantdienst een samengestelde prestatie is, die kwalificeert als dienst.¹¹⁹ Het HvJ zegt daarover: "De restaurantverrichting wordt derhalve gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen, waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft."¹²⁰ Het is sinds het CPP-arrest onderdeel van de vaste jurisprudentie dat de samengestelde prestatie één fiscale behandeling vereist. Met een verwijzing naar het Talacre Beach-arrest wordt daar binnen de restaurantarresten ook een uitzondering op gemaakt. Hoewel een restaurantdienst wordt gezien als één prestatie, wordt de alcoholconsumptie uitgesloten van het verlaagde tarief, die geldt voor restaurantdiensten¹²¹. Dit is later ook opgenomen in het besluit 'Toelichting Tabel I'.¹²²

¹¹⁵ HvJ EG 25 februari 1999, C-439/96, ECLI:EU:C:1999:93, r.o. 30.

¹¹⁶ E. van Hilten & W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, zestiende druk, Deventer: Wolters Kluwer, p. 30-32.

¹¹⁷ Artikel 11, lid 1 sub h Wet OB.

¹¹⁸ RB Zeeland-West-Brabant 23 augustus 2016, nr. AWB 15/5599, ECLI:NL:RBZWB:2016:5236; RB Zeeland-West-Brabant 29 september 2016, nr. BRE 15/7472, ECLI:NL:RBZWB:2016:6097; RB Noord-Nederland 6 oktober 2016, nr. 15/4015, ECLI:NL:RBNNE:2016:5092; RB Gelderland 11 oktober 2016, nr. AWB 15/7381, ECLI:NL:RBGEL:2016:5305 & RB Gelderland 15 november 2016, nr. AWB 16/1424, ECLI:NL:RBGEL:2016:6038.

¹¹⁹ HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184 (Faaborg-Gelting Linien).

¹²⁰ HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184, r.o. 14.

¹²¹ Tabel I, post b12 Wet OB.

¹²² Toelichting Tabel I omzetbelasting, Staatscourant, nr. 9114, 19 april 2022, par. 6.1.

Een opvallende zaak binnen dit kader is het Obstacle Run-arrest¹²³. Een 'obstacle run' is een hardloopparcours, waarbij deelnemers verschillende obstakels moeten passeren. De run wordt aangeboden in combinatie met een deelnemersshirt (inkoopwaarde van €4,07 exclusief btw) en een consumptiemunt (gemiddelde kostprijs van €0,70 exclusief btw). De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat het shirt en de alcoholische drank belast zouden zijn tegen het algemene tarief, indien deze apart geleverd zouden worden. Het neutraliteitsbeginsel zou zich ertegen verzetten dat deze elementen opgaan in het verlaagde tarief, dat geldt voor het inschrijfgeld,¹²⁴ aldus de Inspecteur. Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden gaat daar niet in mee. Met een verwijzing naar het Purple Parking-arrest¹²⁵ stelt het Hof dat er maar één tarief behoort te worden toegepast op een samengestelde prestatie. De deelname aan de obstacle run is daarin het hoofdelement. Het shirt en de consumptiemunt zijn bijkomende elementen, mede gezien de geringe waarde, die delen in het fiscale lot van de inschrijfgelden. Daardoor valt het geheel onder het verlaagde tarief. Hoewel de Inspecteur nog verwijst naar de mogelijke toepassing van verschillende tarieven, gaat het Hof daar niet expliciet op in. Het Talacre Beach-arrest en de restaurantarresten geven daar naar mijn mening wel aanleiding toe. Alcoholconsumptie is immers expliciet uitgesloten van het verlaagde btw-tarief. Uit het feitencomplex blijkt wel dat de consumptiemunt kan worden gebruikt voor verschillende dranken, zoals bier en frisdrank. Het feit dat de munt dus niet per definitie wordt gebruikt voor een alcoholhoudende drank kan in dit geval dus hebben uitgemaakt. Het is spijtig dat de HR hierover geen uitsluitsel heeft kunnen geven.

Dat er verschillende tarieven toepasbaar zijn op één samengestelde prestatie blijkt ook uit de infractieprocedure tegen Frankrijk op 6 mei 2010.¹²⁶ In geding was de toepassing van het verlaagde btw-tarief op diensten van lijkbezorgers¹²⁷. Lijkbezorging mag in Frankrijk alleen worden uitgevoerd door erkende lijkbezorgers in daartoe speciaal ingerichte lijkwagens. De Europese Commissie stelt dat het verlaagde tarief slechts kan worden toegepast op het daadwerkelijke lijkvervoer, terwijl aanbieders van lijkvervoer in combinatie met andere uitvaartdiensten daarvan geen gebruik kunnen maken, hetgeen inbreuk maakt op het neutraliteitsbeginsel van de omzetbelasting. De lijkbezorging is immers zo nauw verweven met de algehele uitvaartdienst, dat zij moet worden beschouwd als een samengestelde prestatie. Hierdoor kan de lijkbezorger gebruik maken van het verlaagde tarief, terwijl de aanbieder van een algehele uitvaartdienst onder het algemene tarief valt. Er ontstaat hierdoor een concurrentievoordeel voor uitvaartondernemers, die de lijkbezorging kunstmatig splitsen van de overige uitvaartdiensten, aldus de Commissie.¹²⁸

Het HvJ stelt de Commissie niet in het gelijk, maar stelt dat er op afzonderlijke elementen van één prestatie verschillende tarieven kunnen worden toegepast. Daarbij schetst zij de bijkomende voorwaarde dat de elementen, waarop het verlaagde tarief van toepassing zou zijn, los moeten zijn te identificeren van de overige elementen van de geleverde prestatie.¹²⁹ Het is volgens het HvJ goed

¹²³ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 21 november 2017, nr. 17/00405, ECLI:NL:GHARL:2017:10125.

¹²⁴ Tabel I, post b3 Wet OB.

¹²⁵ HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11, EU:C:2012:29.

¹²⁶ HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09, ECLI:EU:C:2010:253 (Commissie/Frankrijk).

¹²⁷ Artikel 98, lid 1 en 2 Btw-richtlijn jo. tabel III, lid 16 Btw-richtlijn.

¹²⁸ HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09, ECLI:EU:C:2010:253, r.o. 16.

¹²⁹ HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09, ECLI:EU:C:2010:253, r.o. 35.

mogelijk om het lijkvervoer afzonderlijk te identificeren van de overige prestaties, zoals de lijkafliegging, gebruikmaking van een opbaarruimte, begraving of crematie. In mijn optiek heeft het HvJ de plank hier misgeslagen. Er geldt namelijk geen expliciete uitsluiting van het verlaagde tarief voor prestaties van uitvaartondernemers, maar toch wordt het hier mogelijk gemaakt om een afwijkende fiscale behandeling toe te passen op één samengestelde prestatie. Dit strookt naar mijn mening niet met het algemene leerstuk van de samengestelde prestatie, die volgt uit vroegere jurisprudentie, waarbij een samengestelde prestatie één fiscale behandeling vereist. De samengestelde prestatie is immers één heffingsobject voor de omzetbelasting. Ter nuancering, het gaat hier wel over een zeer specifieke casus. Er kan dus worden getwijfeld aan een bredere toepasbaarheid van dit arrest.

In het Baštová-arrest lijkt het HvJ strikter te zijn in zijn aanpak.¹³⁰ Pavlína Baštová is de uitbaatster van een renstal, gevestigd te Tsjechië. Binnen haar onderneming organiseert zij een aantal activiteiten, waaronder het trainen van paarden, het gebruik maken van sportaccommodaties, het organiseren van redwedstrijden, de stalling, voeding en verzorging van paarden. Voor alle inkomsten die voortkwamen uit deze exploitatie paste Baštová het verlaagde tarief toe, die is bedoeld voor het 'recht gebruik te maken van sportaccommodaties'¹³¹. In de beantwoording van de prejudiciële vragen stelt het HvJ onder andere "dat bepalingen die een afwijking vormen op een beginsel, strikt moeten worden uitgelegd."¹³² Het HvJ beschrijft zowel het toetsingskader van de ondeelbare prestatie als die van de bijkomende prestatie, maar lijkt zoekende naar een goed stempel. Het HvJ onderscheidt drie elementen, namelijk: het trainen van paarden; het recht geven gebruik te maken van een sportaccommodatie én het voederen en verzorgen van paarden. Dit merkt het HvJ aan als één enkele samengestelde prestatie, waarbij het trainen en het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie worden bestempeld als gelijkwaardig, en de verzorging en voeding wordt bestempeld als bijkomend, gezien de ondersteunende aard.¹³³ Daarmee komt het HvJ tot het oordeel dat op het geheel niet het verlaagde tarief van toepassing kan zijn. Dit bevestigt mijn standpunt uit hoofdstuk 3 dat er wel degelijk een verschil bestaat in de behandeling van de bijkomende prestatie en de ondeelbare prestatie.

Het meest recente arrest binnen dit kader is het Stadion Amsterdam-arrest¹³⁴. Het voetbalstadion in Amsterdam, de Arena, is een multifunctioneel complex. Het is de thuislocatie van voetbalclub Ajax; er worden muziekconcerten gegeven; er wordt een Ajaxmuseum geëxploiteerd en er worden rondleidingen gegeven. In geschil is de combinatiedienst van het toegang verlenen tot het museum en de rondleiding door het stadion. Deze diensten waren niet afzonderlijk af te nemen. Het HvJ oordeelt dat de diensten economisch zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat splitsing kunstmatig is, gegeven het feit dat de consument de rondleiding en het museumticket niet afzonderlijk kon kopen. De rondleiding wordt geacht het hoofdelement te zijn en het museum is in dat geval de nevenprestatie. Het HvJ stelt "dat één enkele prestatie als die in het hoofdgeding, die bestaat uit twee onderscheiden elementen, waarvan het ene het hoofdelement en het andere het bijkomende element vormt, waarvoor

¹³⁰ HvJ EU 10 november 2016, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855.

¹³¹ Tabel III, lid 14 Btw-richtlijn.

¹³² HvJ EU 10 november 2016, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855, r.o. 59.

¹³³ HvJ EU 10 november 2016, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855, r.o. 74.

¹³⁴ HvJ EU 18 januari 2018, C-463/16, ECLI:EU:C:2018:22 (Stadion Amsterdam).

indien zij afzonderlijk werden verricht, verschillende btw-tarieven zouden gelden, moet worden belast tegen het enkele btw-tarief dat voor die enkele prestatie geldt en dat wordt bepaald aan de hand van het hoofdelement, ook al is het mogelijk te bepalen hoeveel de vergoeding voor elk element bedraagt binnen de door de consument voor deze prestatie betaalde totale vergoeding.”¹³⁵ Het HvJ lijkt hier terug te komen op het oordeel uit de infractieprocedure tegen Frankrijk, waarin hij stelt dat er afzonderlijke tarieven kunnen worden gevoerd, mits de objecten afzonderlijk geïdentificeerd kunnen worden.¹³⁶

In aanloop naar dit arrest is er het een en ander geschreven over de mogelijke toepassing van verschillende btw-tarieven op één samengestelde prestatie, bestaande uit verschillende elementen, zoals door Chin-Oldenziel.¹³⁷ In haar beschouwing merk ik ook de tegenstrijdigheid die ik opmerk in de uitspraken van het HvJ. Enerzijds vermeldt Chin-Oldenziel dat uit de arresten Talacre Beach en Commissie/Frankrijk volgt “dat op afzonderlijke elementen van één prestatie een ander Btw-tarief kan worden toegepast”, terwijl zij binnen diezelfde conclusie stelt dat uit die arresten niet kan worden afgeleid “dat ingeval binnen één prestatie een concreet en specifiek element te onderscheiden is, waarvoor indien afzonderlijk verricht het verlaagde Btw-tarief geldt, het verlaagde tarief geldt voor dat bepaalde concrete en specifieke aspect van de prestatie en niet voor de overige aspecten van de prestatie.”¹³⁸

Ondanks de, in mijn optiek, gedane correctie in het Stadion Amsterdam-arrest, lijkt ook de wetgever ervan overtuigd dat er verschillende tarieven mogelijk zijn op één samengestelde prestatie. Dat blijkt wel uit de splitsingsmethodieken voor de vergoeding van een samengestelde prestatie. De splitsingsmethodieken zijn bedoeld om de door de consument betaalde vergoeding toe te rekenen aan de zelfstandige elementen, waarvoor een ander btw-tarief zou gelden. In de Toelichting Tabel I is opgenomen: “De belastingplichtige moet bij de splitsing van een vergoeding de marktwaardemethode hanteren. Als dat niet mogelijk is of wordt aangetoond dat splitsing op basis van de werkelijke kosten of op basis van een andere methode een objectief en reëel beeld geeft van de vergoeding voor de afzonderlijke prestaties, kan de vergoeding via een andere methode gesplitst worden.”¹³⁹ De marktwaardemethode houdt in dat de vergoeding gesplitst wordt naar de in de markt gangbare prijzen.

Deelconclusie

Uit de jurisprudentie blijken er nauwelijks belemmeringen binnen het leerstuk van de samengestelde prestatie. Zo is het mogelijk dat meerdere ondernemers één samengestelde prestatie faciliteren en lijkt het mogelijk dat er verschillende tarieven van toepassing zijn op één samengestelde prestatie. Beide vereisen wel enige nuancering. De samengestelde prestatie door meerdere ondernemers heeft hoofdzakelijk zijn intrede gedaan als gevolg van misbruikconstructies. Het lijkt echter ook mogelijk in niet-misbruiksituaties, zo blijkt uit het Mapfre-arrest.¹⁴⁰ Het HvJ stelt daarin dat de economische realiteit

¹³⁵ HvJ EU 18 januari 2018, C-463/16, ECLI:EU:C:2018:22, r.o. 36.

¹³⁶ HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09, ECLI:EU:C:2010:253, r.o. 35.

¹³⁷ M. Chin-Oldenziel, ‘Eén prestatie dus ook één BTW-tarief of toch niet?’ (WFR 2017/107), Weekblad fiscaal recht, nr. 7192, 18 mei 2017, p. 676-681.

¹³⁸ M. Chin-Oldenziel, ‘Eén prestatie dus ook één BTW-tarief of toch niet?’ (WFR 2017/107), Weekblad fiscaal recht, nr. 7192, 18 mei 2017, p. 681.

¹³⁹ Toelichting Tabel I omzetbelasting, Staatscourant, nr. 9114, 19 april 2022, par. 3.2.4.

¹⁴⁰ HvJ EU 16 juli 2015, C-584/13, ECLI:EU:C:2015:488.

doorslaggevend zou moeten zijn. Doordat het voor de modale consument niet uitmaakt via welke weg een prestatie is vormgegeven, blijft hetzelfde toetsingskader van kracht. Dat de verschillende ondernemers gelieerd zijn, kan worden gezien als aanwijzing dat er sprake is van een kunstmatige splitsing. Dit kan, mijns inziens, worden gezien als materiële toets, vergelijkbaar met hoe dat is weergegeven in het Frenetikexito-arrest¹⁴¹. De intellectuele toets blijft echter doorslaggevend. Ook wetgeving staat niet in de weg dat meerdere ondernemers een samengestelde prestatie kunnen faciliteren. Ik verwijs hierbij naar de bijdrage van Gruson en Merx.¹⁴²

Al in het CPP-arrest is bepaald dat de bijkomende prestatie het fiscale lot deelt van de hoofdprestatie en in het Purple Parking-arrest¹⁴³ is nog explicieter bepaald dat een samengestelde prestatie één fiscale behandeling vereist. Er is immers sprake van één heffingsobject voor de omzetbelasting. Dat er om praktische redenen een uitzondering is gemaakt voor expliciet van het verlaagde tarief uitgesloten handelingen in het Talacre Beach-arrest, lijkt me een verstandige keuze van het HvJ. Binnen dat kader passen ook de restaurantarresten uit de Nederlandse jurisprudentie. De bijzondere uitstap van het HvJ in het Commissie/Frankrijk-arrest¹⁴⁴ vind ik lastig te duiden. Mijns inziens is de toepassing van verschillende tarieven, zonder expliciete uitsluiting van een bepaald element, niet te verenigen met de systematiek van de omzetbelasting en de fiscale behandeling van één heffingsobject. Het HvJ lijkt daar in het Stadion Amsterdam-arrest ook weer naar terug te keren. Hierin stelt zij namelijk dat er één btw-tarief moet worden toegepast op een samengestelde prestatie, ongeacht of het mogelijk is de losstaande elementen te identificeren en het daarbij behorende aandeel van de vergoeding te kunnen vaststellen.

¹⁴¹ HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167.

¹⁴² J. Gruson & M.M.W.D. Merx, 'Twee zielen, één prestatie', Maandblad Belasting Beschouwingen (nr. 10), oktober 2018, p. 401-409.

¹⁴³ HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11, EU:C:2012:29, r.o. 39 & r.o. 42.

¹⁴⁴ HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09, ECLI:EU:C:2010:253.

Hoofdstuk 5

Wat zijn de gevaren van een ongelijke behandeling van de samengestelde prestatie voor de concurrentieverhoudingen en zijn er aanbevelingen om dat te voorkomen?

Concurrentieverstoring

Zoals benoemd in hoofdstuk 1, is het neutraliteitsbeginsel fundamenteel voor de omzetbelasting. Indien dit beginsel wordt geschonden, betekent dat, dat verschillende ondernemers op verschillende wijze worden behandeld. Hierdoor kunnen de concurrentieverhoudingen verstoort raken. Het arrest Commissie-Frankrijk¹⁴⁵ illustreert dat wellicht het best. Doordat lijkbezorgers gebruik kunnen maken van het verlaagde tarief, terwijl de bredere uitvaartondernemers onder het algemene tarief vallen, ontstaat er een btw-verschil. Hierdoor kunnen de lijkbezorgers hun diensten aanbieden tegen lagere prijzen, hetgeen hen een concurrentievoordeel biedt. Er valt natuurlijk wat voor te zeggen dat niet exact dezelfde diensten worden aangeboden, maar het werkt in de hand dat ondernemers voor de btw zullen proberen te structureren, zodat zij ook gebruik kunnen maken van het verlaagde tarief.

Dit gevaar onderkennen ook Gelderblom en Klooster.¹⁴⁶ Zij merken dit op uit het standpunt van het HvJ in het Frenetikexito-arrest dat een aanwijzing van materiële aard nooit doorslaggevend kan zijn. Ik citeer: “Hoewel deze aanwijzingen volgens het Hof van Justitie EU op zichzelf niet beslissend zijn, verwachten wij dat deze in de praktijk zwaarwegend zullen zijn, omdat ze concreet en eenvoudig toetsbaar zijn. Dit zal uiteraard niet zo zijn als een belastingplichtige enkel om fiscale redenen bewust op deze aanwijzingen stuurde. Dit is mogelijk ook de reden dat het Hof van Justitie EU deze aanwijzingen niet doorslaggevend wil maken.”¹⁴⁷ Gelderblom en Klooster achten het dus aannemelijk dat het HvJ structureren heeft willen voorkomen. Derhalve blijft de intellectuele benadering doorslaggevend. Dit strookt ook met hetgeen is bepaald in het Phantasialand-arrest, waarin wordt gezegd dat een rechter zelf, op eigen kennis, kan beoordelen wat het standpunt is van de modale consument.¹⁴⁸

Toetsingskader arbitrair?

Deze aanpak van het HvJ is, in mijn optiek, mogelijk strijdig met het neutraliteitsbeginsel. Hoewel de ‘modale consument’ een geobjectiveerd toetsingskader is, is de bepaling van zijn standpunt zeer subjectief, mijns inziens. Zo behoeft er ook geen deskundigenonderzoek te worden gedaan naar het standpunt van de modale consument, zo blijkt uit het Phantasialand-arrest. De beoordeling wordt hierdoor enigszins arbitrair. Het is denkbaar dat verschillende rechters anders zouden oordelen over hetzelfde feitenrelaas, hetgeen ook blijkt uit de parkeerarresten. Deze mening delen ook Arzini en Carrière, in hun analyse naar aanleiding van het Stock '94-arrest.¹⁴⁹ Zij begrijpen het toetsingskader van het HvJ, maar vinden de toepassing onpraktisch. Arzini en Carrière stellen daarover: “(...) een analyse van de gemiddelde afnemer is namelijk niet te maken. De analist zal in een gedachte-experiment

¹⁴⁵ HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09, ECLI:EU:C:2010:253.

¹⁴⁶ W.J.C.M. Gelderblom & T.B. Klooster, ‘De twee-eenheid in de btw. Het leerstuk eenheid van prestatie belicht vanuit de Europese jurisprudentie’ (WFR 2022/68), Weekblad fiscaal recht, nr. 7425, p. 444-453.

¹⁴⁷ W.J.C.M. Gelderblom & T.B. Klooster, ‘De twee-eenheid in de btw. Het leerstuk eenheid van prestatie belicht vanuit de Europese jurisprudentie’ (WFR 2022/68), Weekblad fiscaal recht, nr. 7425, p. 447.

¹⁴⁸ HvJ EU 9 september 2021, C-406/20, ECLI:EU:C:2021:720, r.o. 46.

¹⁴⁹ N.P. Arzini & S.J. Carrière, ‘Het belang van het doel en het doel van het belang’, BtwBrief 2017/4.

proberen zichzelf in de persoon van de afnemer te verplaatsen. Een dergelijk experiment is gedoemd te mislukken vanwege de persoonlijke achtergrond en overtuigingen van de analist.”¹⁵⁰

De vraag die opkomt is of er een mogelijke oplossing zou zijn, die de praktische toepassing van het leerstuk van de samengestelde prestatie zou kunnen verbeteren. Een klantenonderzoek of -enquête achten Arzini en Carrière niet geschikt. Zij denken eerder aan de prijsstelling, de afnamecijfers en de al dan niet onlosmakelijke koppeling tussen de verschillende elementen. Daarvan weten we nu dat het HvJ dit ziet als materiële aanwijzingen, die niet doorslaggevend kunnen zijn. Toch zou ik daarvoor willen pleiten. Op de huidige manier kunnen beoordelingen arbitrair worden en weet de ondernemer pas waar hij aan toe is nadat de rechter heeft geoordeeld wat het standpunt van de modale consument zou zijn. Een dergelijke benadering lijkt mij onwenselijk.

Artikel 30a Btw-richtlijn

Om ook een bijdrage te leveren aan een oplossing, zou ik een aanbeveling willen doen, die is gericht aan de wetgever. Het voorstel bestaat uit drie elementen. Ten eerste is de aanbeveling gericht op het verankeren van de eenheid van prestatie in de wet als belastbaar feit. Ten tweede moet de aanbeveling robuust zijn voor misbruiksituaties. Tot slot is de aanbeveling gericht op het tegengaan van de onzekerheid bij de btw-ondernemer met betrekking tot de fiscale behandeling van de door hem geleverde prestaties. Hieronder staat een voorbeeld van het wetsartikel op een manier die ik voor ogen heb, met inachtneming van de jurisprudentie van het HvJ.

Art. 30a

- 1.** Elke handeling moet als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd.
- 2.** In afwijking van het eerste lid kunnen twee of meer handelingen worden aangemerkt als een eenheid van prestatie, indien:
 - a. het ene element slechts is bedoeld om optimaal gebruik te maken van het andere element, mits er aan de volgende voorwaarden is voldaan:
 - 1° Er is sprake van gecombineerde facturatie;
 - 2° Er is sprake van verplichte gezamenlijke afname van de afzonderlijke elementen, en
 - 3° De kosten van de eenheid zijn hoofdzakelijk afkomstig van het hoofdelement.
 - b. de elementen economisch zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij ondeelbaar zijn, mits er aan de volgende voorwaarden is voldaan:
 - 1° Er is sprake van gecombineerde facturatie;
 - 2° Er is sprake van verplichte gezamenlijke afname van de afzonderlijke elementen, en
 - 3° De afnemer heeft geen belang bij de afname van één element van de eenheid.
- 3.** Het eerste lid is voorts niet van toepassing indien de structurering van de elementen zo is vormgegeven dat zij is gericht op het ontgaan of uitstellen van de heffing van omzetbelasting.
- 4.** De belastingplichtige die zekerheid wenst omtrent de vraag of er sprake is van een eenheid van prestatie, in de zin van het tweede lid onderdeel b, kan een verzoek indienen bij de inspecteur, die daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist.

¹⁵⁰ N.P. Arzini & S.J. Carrière, ‘Het belang van het doel en het doel van het belang’, BtwBrief 2017/4.

Allereerst, het artikel is geplaatst binnen de ‘belastbare handelingen’ (titel IV) van de Btw-richtlijn. De eenheid van prestatie wordt immers behandeld als één belastbaar feit. De eerste vier hoofdstukken van titel IV gaan over de ‘levering van goederen’, ‘intracommunautaire verwerving van goederen’, ‘diensten’ en ‘invoer van goederen’. Dit zijn grofweg de vier belastbare feiten in de omzetbelasting. In dit kader verwijs ik terug naar hoofdstuk 1. Derhalve lijkt artikel 30a Btw-richtlijn mij een logische plaats in de wet. Het artikel komt hiermee in hoofdstuk 5 van titel IV. De artikelen 30bis en 30ter Btw-richtlijn, met betrekking tot de vouchers, zullen doorschuiven naar een nieuw op te richten hoofdstuk 6. In dezelfde redenering lijkt artikel 4a Wet OB mijn een logische plaats in de nationale wet.

Het eerste lid herhaalt de hoofdregel, zoals die is gewezen in het CPP-arrest,¹⁵¹ maar ook blijkt uit artikel 1, tweede lid Btw-richtlijn. Het tweede lid kan worden gezien als een verankering van de jurisprudentie in de wettekst, inclusief een materiële toets. In de onderdelen a en b worden de twee uitzonderingen onderscheiden, die respectievelijk voortkomen uit het CPP-arrest¹⁵² (bijkomende prestatie) en het Levob-arrest¹⁵³ (ondeelbare prestatie). Overeenkomstig is de gezamenlijke facturatie en de verplichte gezamenlijke afname. De derde voorwaarde is afwijkend.

Bij de bijkomende prestatie wordt er gekeken naar de geringe waarde van dat nevenelement. Door gebruik van het woord ‘hoofdzakelijk’ staat er feitelijk dat meer dan 70% van de kosten moeten zijn toe te rekenen aan het hoofdelement. Indirect staat er dus dat er sprake moet zijn van een geringe waarde van het nevenelement van maximaal 30%. Bij de ondeelbare prestatie wordt er aangegrepen bij het ‘belang’ van de ‘afnemer’. Dit is feitelijk het toetsingskader van de modale consument. Hoewel hier opnieuw een subjectief toetsingskader wordt toegevoegd, is er een wezenlijk verschil met het huidige toetsingskader. De uitzonderingen in het tweede lid zijn namelijk ‘escapes’ op de hoofdregel. Indien er wordt voldaan aan de materiële toets van de bijkomende prestatie, zal die als zodanig kwalificeren. Vervolgens kan er nog sprake zijn van een ondeelbare prestatie. Hier hoeft pas naar gekeken te worden als de waarde van het nevenelement niet gering is. Bovendien lijkt het mij verstandig als de wettekst niet volledig is dichtgetimmerd, zodat er kan worden ingegrepen in het geval van misbruiksituaties. Verder is er een antimisbruikbepaling opgenomen in het derde lid. Deze is bedoeld om kunstmatigheid te voorkomen, in de gevallen dat splitsing van de elementen is gericht op het ontgaan van belastingheffing. Hiermee zouden de oneigenlijke constructies, zoals in het Part Service-arrest¹⁵⁴ of het Bookit-arrest¹⁵⁵ kunnen worden bestreden.

Dit artikel zou ondernemers meer zekerheid kunnen geven. Door een doorslaggevende materiële toets op te nemen, zijn zij verzekerd van de fiscale behandeling van de door hen aangeboden prestaties. Er kan, door toepassing van dit artikel, worden gestructureerd op een samengestelde prestatie, maar dat heeft ook bedrijfseconomische gevolgen. In het voorbeeld van het Frenetikexito-arrest zou dat bijvoorbeeld betekenen dat de fitness- en voedingsbegeleidingsdiensten enkel als één pakket mag worden aangeboden. Klanten die slechts gebruik willen maken van één van beiden, zullen

¹⁵¹ HvJ EG 25 februari 1999, C-439/96, ECLI:EU:C:1999:93, r.o. 29.

¹⁵² HvJ EG 25 februari 1999, C-439/96, ECLI:EU:C:1999:93.

¹⁵³ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649.

¹⁵⁴ HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108.

¹⁵⁵ HvJ EU 26 mei 2016, C-607/14, ECLI:EU:C:2016:355.

op zoek gaan naar een alternatief. Zij willen immers niet betalen voor iets, waarvan zij geen gebruik maken. Indien Frenetikexito ervoor zou kiezen de diensten los aan te bieden, zal er sprake zijn van twee afzonderlijke prestaties en dus ook twee afzonderlijke fiscale regimes. Het zal voor Frenetikexito bovendien voordeliger zijn om omzet te genereren en btw af te dragen dan om de omzet helemaal niet te genereren. Door deze aanpak worden de mogelijke voordelen van structurering verkleind.

Het tweede element van de aanbeveling is de mogelijkheid om zekerheid vooraf te vragen aan de Inspecteur. Dit noemt men vooroverleg. Door het vierde lid toe te voegen aan het wetsvoorstel, kan er worden voorkomen dat ondernemers tegen hoge naheffingsaanslagen aanlopen. Die onzekerheid kan namelijk zeer schadelijk zijn voor ondernemers, die het idee hebben dat ze het juiste doen, terwijl dat achteraf niet zo blijkt te zijn. Aan de hand van het feitencomplex en in overleg met de belastingplichtige kan de Inspecteur in dat geval een standpunt innemen over waarom er wel of geen sprake zou zijn van een ondeelbare prestatie. Indien er niet onderling wordt uitgekomen, is een gang naar de rechter uiteraard niet uitgesloten. De beschikking is immers voor bezwaar vatbaar.

Deelconclusie

Het huidige toetsingskader van de geobjectiveerde 'modale consument' blijkt nog niet waterdicht. In het Frenetikexito-arrest¹⁵⁶ wordt gesteld dat de intellectuele benadering doorslaggevend is en de materiële benadering slechts aanwijzingen kan geven. In het Phantasialand-arrest wordt bevestigd dat deskundigenonderzoek niet nodig is, maar dat de rechter de intellectuele is.¹⁵⁷ De 'modale consument' is diensgevolge niets meer dan een vrijbrief voor de rechter om te bepalen of er wel of geen sprake is van een samengestelde prestatie. Ondanks de juiste intenties heeft dit een arbitraire werking. De ene rechter is de andere niet en het kan dus zomaar gebeuren dat hetzelfde feitencomplex anders wordt beoordeeld. De ondernemer heeft het nakijken en blijft in onzekerheid achter. Daarom lijkt het mij verstandig om de samengestelde prestatie wettelijk te verankeren. De eenheid van prestatie zou kunnen worden opgenomen als artikel 30a Btw-richtlijn (NL: artikel 4a Wet OB). De belangrijkste pijler van dit artikel zou moeten zijn om de onzekerheid bij btw-ondernemers weg te nemen. Enerzijds zou de wettelijke bepaling een materiële toets in zich moeten hebben, die wordt versterkt met een antimisbruikbepaling voor misbruiksituaties. Anderzijds zou de wettelijke bepaling moeten voorzien in een zekerheidsstelling vooraf. Gevallen die onmiskenbaar in het grijze gebied zitten, kunnen op deze manier worden afgehandeld zonder gerechtelijke procedures.

¹⁵⁶ HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167.

¹⁵⁷ HvJ EU 9 september 2021, C-406/20, ECLI:EU:C:2021:720.

Conclusie

In hoeverre bieden de criteria van het Hof van Justitie, met betrekking tot de samengestelde prestatie, ruimte om inbreuk te maken op het economische neutraliteitsbeginsel van de omzetbelasting?

Het neutraliteitsbeginsel is fundamenteel binnen de omzetbelasting. Het houdt in dat de heffing van btw niet mag leiden tot een verstoring van de concurrentieverhoudingen. Daarvoor is het van essentieel belang dat dezelfde feiten en omstandigheden fiscaal op dezelfde wijze worden behandeld. Uit jurisprudentie volgt dat vrijstellingen derhalve strikt uitgelegd dienen te worden¹⁵⁸ en dat verlaagde tarieven slechts van toepassing zijn op de expliciet beschreven gevallen, zoals die zijn opgenomen in de tabellen van de Btw-richtlijn¹⁵⁹. Daarnaast is het belangrijk dat het belastbare feit op een eenduidige wijze wordt beoordeeld. De wet omzetbelasting onderscheidt grofweg twee belastbare feiten: de levering van een goed en de dienst.¹⁶⁰ Er is ook een combinatie van beide mogelijk of juist een combinatie van twee leveringen of twee diensten. Voor de omzetbelasting wordt dit behandeld als één belastbaar feit. Dit noemt men de samengestelde prestatie of de eenheid van prestatie.

De hoofdregel is dat elke handeling in beginsel als zelfstandig en onderscheiden moet worden beschouwd.¹⁶¹ De samengestelde prestatie doet haar intreden in het CPP-arrest.¹⁶² Hierin wordt gesteld dat er een uitzondering op de hoofdregel dient te worden gemaakt als twee elementen economisch zo nauw met elkaar zijn verweven, dat splitsing kunstmatig zou zijn. Het HvJ onderscheidt twee soorten van de samengestelde prestatie. De eerste, die wordt gewezen in het CPP-arrest, is de bijkomende prestatie of nevenprestatie. Hoe een bijkomende prestatie moet worden beoordeeld, is reeds gewezen in het Madgett en Baldwin-arrest, waarin wordt gesteld dat de bijkomende prestatie een handeling is die slechts is bedoeld om optimaal gebruik te maken van de hoofdprestatie of om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken.¹⁶³ De nevenprestatie wordt geacht de fiscale behandeling van de hoofdprestatie te volgen. De tweede uitzondering is de ondeelbare prestatie of de prestatie *sui generis*. Deze doet haar intrede in het Levob-arrest.¹⁶⁴ Het HvJ omschrijft de ondeelbare prestatie als een prestatie, die bestaat uit elementen die afzonderlijk geen economisch belang hebben voor de afnemer. Bij de beoordeling van zowel de bijkomende prestatie als de ondeelbare prestatie gebruikt het HvJ het toetsingscriterium van de 'modale consument'. Wie dat zou zijn en hoe zijn standpunt kan worden bepaald, blijft in zowel het CCP-arrest als het Levob-arrest onbesproken.

De modale consument krijgt meer aandacht in onder andere de zaken Everything Everywhere¹⁶⁵, Purple Parking¹⁶⁶, Deutsche Bank¹⁶⁷ en BGZ Leasing¹⁶⁸. In deze arresten werden

¹⁵⁸ HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA/ALN); HvJ EG 27 oktober 1993, C-281/91 (Muys en De Winter); HvJ EG 5 juni 1997, C-2/95 (SDC); HvJ EG 7 september 1999, C-216/97 (Gregg) & HvJ EG 6 november 2003, C-45/01 (Dornier).

¹⁵⁹ HvJ EU 10 november 2016, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855, r.o. 59.

¹⁶⁰ Artikel 3 Wet OB t/m artikel 4 Wet OB.

¹⁶¹ Artikel 1, lid 2 Btw-richtlijn.

¹⁶² HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93.

¹⁶³ HvJ EG 22 oktober 1998, C-308/96, ECLI:EU:C:1998:496.

¹⁶⁴ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649.

¹⁶⁵ HvJ EU 2 december 2010, C-276/09, EU:C:2010:730.

¹⁶⁶ HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11, EU:C:2012:29.

¹⁶⁷ HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, EU:C:2012:484.

¹⁶⁸ HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11, EU:C:2013:15.

elementen aangehaald, die een aanwijzing zouden kunnen geven over het standpunt van de modale consument. Er valt hierbij te denken aan een verplichte gezamenlijke afname, een afzonderlijke of gezamenlijke facturatie of een geringe waarde van de bijkomende handeling. Bij gebrek aan een duidelijk toetsingscriterium heeft het HvJ gepoogd om overzicht te verschaffen middels het Frenetikexito-arrest.¹⁶⁹ Ter verduidelijking introduceert hij de intellectuele en de materiële benadering. De intellectuele benadering houdt in dat er op rationele wijze moet kunnen worden beredeneerd wat het standpunt is van de modale consument. Dit is doorslaggevend. De materiële benadering sluit aan bij de feitelijke omstandigheden in een zaak, zoals een verplichte gezamenlijke afname, een geringe waarde et cetera. Hieruit volgens slechts aanwijzingen. Gelderblom en Klooster hebben in hun analyse een duidelijk overzicht gegeven met betrekking tot het toetsingskader van het HvJ.¹⁷⁰

De vraag die dan rest is hoe de intellectuele benadering moet worden ingevuld. Over deze precieze invulling zijn, weliswaar in andere woorden, prejudiciële vragen gesteld in het Phantasialand-arrest.¹⁷¹ Daarin heeft het HvJ geoordeeld dat de rechter over het algemeen kan beoordelen wat het standpunt zou zijn van de modale consument. Dat lijkt een prima methode voor geschillenbeslechting, maar laat ondernemers in onzekerheid achter. Zij weten vooraf immers niet welke inschatting de rechter maakt met betrekking tot het standpunt van de modale consument. Nieuwenhuizen vergelijkt de uitspraak in het Phantasialand-arrest met twee theekopjes, die hij had gekregen van zijn vrouw.¹⁷² Op die van hem staat 'Mr. Right', terwijl er op het kopje van zijn vrouw 'Mrs. Always Right' staat.

Ook uit Nederlandse jurisprudentie is gebleken hoe lastig het kan zijn om de samengestelde prestatie te kwalificeren. Een voorbeeld hiervan is het huishoudelijke apparatenarrest, waarbij de rechtbank,¹⁷³ het gerechtshof¹⁷⁴ en de HR¹⁷⁵ ieder tot een andere conclusie kwamen. Daarnaast blijft het parkeervraagstuk een punt van discussie. In alle arresten heeft de HR gewezen dat het bieden van parkeergelegenheid moet worden beschouwd als een afzonderlijke prestatie. Zelfs in het meest recente arrest houdt de HR voet bij stuk, ondanks dat circa 80% van de bezoekers gebruik maakt van de parkeergelegenheid.¹⁷⁶ Ook Gelderblom en Klooster zijn kritisch op de oordelen van de HR en zien een verschil met het toetsingskader van het HvJ. Zij merken op dat er in de jurisprudentie van de HR wordt gesproken over het 'belang van de afnemer', waar door het HvJ wordt gesproken van het 'economische doel' van de handelingen. Daarnaast betogen zij dat het onderscheid tussen de bijkomende prestatie enerzijds en de ondeelbare prestatie anderzijds niet duidelijk is in de Nederlandse jurisprudentie.

Hoewel de kwalificatie van de samengestelde prestatie dus nog enigszins vaag blijft, is het toepassingsbereik van de samengestelde prestatie zeer ruim en blijken er nauwelijks belemmeringen. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat meerdere ondernemers één samengestelde prestatie tot stand brengen.

¹⁶⁹ HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167.

¹⁷⁰ W.J.C.M. Gelderblom & T.B. Klooster, 'De twee-eenheid in de btw. Het leerstuk eenheid van prestatie belicht vanuit de Europese jurisprudentie' (WFR 2022/68), Weekblad fiscaal recht, nr. 7425, p. 444-453.

¹⁷¹ HvJ EU 9 september 2021, C-406/20, ECLI:EU:C:2021:720.

¹⁷² W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Wie is de (Phantasialand-)consument?', BTW-bulletin 2022/2.

¹⁷³ RB Breda 17 oktober 2008, nr. 07/2564, ECLI:NL:RBBRE:2008:BG5097.

¹⁷⁴ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 2 juli 2010, nr. 08/00719, ECLI:NL:GHSHE:2010:BO1717.

¹⁷⁵ HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, ECLI:NL:HR:2012:BT2197.

¹⁷⁶ HR 7 mei 2021, nr. 19/02610, ECLI:NL:HR:2021:699.

Dit blijkt onder andere uit de zaken Part Service¹⁷⁷ en Bookit¹⁷⁸, waarbij wel moet worden opgemerkt dat het hier ging om misbruiksituaties. In beide zaken was er namelijk sprake van gelieerdheid tussen de ondernemers, wiens diensten kunstmatig uit elkaar waren getrokken met het doel de btw-last te verlagen. Daar heeft het HvJ een stokje voor gestoken. Echter, ook indien er geen sprake is van misbruiksituaties, lijkt het mogelijk dat meerdere ondernemers één samengestelde prestatie aanbieden, zoals blijkt uit het Mapfre-arrest.¹⁷⁹ De wettekst vormt bovendien geen bezwaar voor een samengestelde prestatie, die is voortgebracht door twee of meer belastingplichtigen, aldus Gruson en Merckx.¹⁸⁰

Ook de toepassing van verschillende tarieven op één samengestelde prestatie blijkt mogelijk, getuige het Talacre Beach-arrest.¹⁸¹ Een belangrijk element van dit arrest was dat de nevenhandeling van de samengestelde prestatie expliciet was uitgesloten van het nultarief, dat van toepassing was op het hoofdelement van de prestatie. Opvallend is dat het HvJ in de infractieprocedure Commissie/Frankrijk het mogelijk lijkt te maken dat er ook sprake kan zijn van verschillende tarieven op één prestatie, waarbij de nevenelementen niet expliciet zijn uitgesloten van een bepaalde fiscale behandeling.¹⁸² Dit strookt in mijn mening niet naar hetgeen is gewezen door het HvJ in het CPP-arrest. Daarin stelt hij namelijk dat de nevenprestatie het fiscale regime volgt van de hoofdprestatie.¹⁸³ Ook Chin-Oldenziel heeft hier haar bedenkingen bij, zo blijkt uit haar beschouwing in aanloop naar het Stadion Amsterdam-arrest.¹⁸⁴ In dat arrest lijkt het HvJ echter terug te komen op dat oordeel. Hij bevestigt daar namelijk dat een samengestelde prestatie in principe moet worden behandeld als één belastbaar feit, waarvoor één tarief van toepassing zou moeten zijn.¹⁸⁵ Het Commissie/Frankrijk-arrest is wellicht te casuïstisch om daar een rechtsregel aan te ontleen.

Kortom, de samengestelde prestatie is vaak onderwerp van discussie geweest, getuige de vele jurisprudentie omtrent dit onderwerp. Er is het een en ander uitgekristalliseerd, maar er blijven ook onduidelijkheden bestaan. Mijn inschatting is dan ook dat het laatste woord er nog niet over is gezegd. De wetgever heeft het een en ander opgenomen in het beleidsbesluit 'Toelichting Tabel I', welke recentelijk weer is vernieuwd.¹⁸⁶ Het algemene leerstuk is echter niet helemaal juist, mijns inziens. Uit het besluit blijkt namelijk dat de ondeelbare prestatie dezelfde fiscale behandeling heeft als de bijkomende prestatie. Door de gekozen formulering blijft het onderscheid vaag, terwijl die in mijn optiek wel degelijk relevant is. Daarnaast blijkt uit de splitsingsmethodieken dat de wetgever het mogelijk acht dat er op één samengestelde prestatie verschillende tarieven van toepassing zijn. Er ontbreekt hier een vermelding dat een bepaald element expliciet moet zijn uitgesloten van een fiscale behandeling.

¹⁷⁷ HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108.

¹⁷⁸ HvJ EU 26 mei 2016, C-607/14, ECLI:EU:C:2016:355.

¹⁷⁹ HvJ EU 16 juli 2015, C-584/13, ECLI:EU:C:2015:488.

¹⁸⁰ J. Gruson & M.M.W.D. Merckx, 'Twee zielen, één prestatie', Maandblad Belasting Beschouwingen (nr. 10), oktober 2018, p. 401-409.

¹⁸¹ HvJ EG 6 juli 2006, C-251/05, ECLI:EU:C:2006:295.

¹⁸² HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09, ECLI:EU:C:2010:253.

¹⁸³ HvJ EG 25 februari 1999, C-439/96, ECLI:EU:C:1999:93, r.o. 30.

¹⁸⁴ M. Chin-Oldenziel, 'Eén prestatie dus ook één BTW-tarief of toch niet?' (WFR 2017/107), Weekblad fiscaal recht, nr. 7192, p. 676-681.

¹⁸⁵ HvJ EU 18 januari 2018, C 463/16, EU:C:2018:22.

¹⁸⁶ Toelichting Tabel I omzetbelasting, Staatscourant, nr. 9114, 19 april 2022.

Derhalve zou ik willen afsluiten met een aanbeveling. Aangezien de samengestelde prestatie een bijzondere vorm is van het belastbaar feit binnen de omzetbelasting, zou ik willen pleiten voor een verankering in de Btw-richtlijn en in de Wet OB 1968, waarbij er een materiële toets van doorslaggevende aard wordt geïntroduceerd. Hiermee kan onduidelijkheid worden weggenomen bij de belastingplichtige. Er zou wel ruimte moeten blijven bestaan om kunstmatigheid aan te pakken, zodat misbruiksituaties als Part Service en Bookit bestreden kunnen worden. Tot slot zou het wetsartikel ruimte moeten geven om situaties in het grijze gebied aan de voorkant te verhelpen in de vorm van vooroverleg. Op deze manier voorkomt men dat de ondernemer ten prooi valt aan 'Mrs. Always Right'. Het is namelijk onwenselijk dat het standpunt van de 'modale consument' per definitie een hersenspinsel is van de rechter. Dat dit gedoemd is te mislukken, betogen ook Arzini en Carrière.¹⁸⁷ Een voorbeeld van een dergelijk wetsvoorstel is te vinden in hoofdstuk 5.

¹⁸⁷ N.P. Arzini & S.J. Carrière, 'Het belang van het doel en het doel van het belang', BtwBrief 2017/4.

Literatuurlijst

Literatuur

Boeken

E. van Hilten & W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, zestiende druk, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

C. Bartels, T. Borman, A. de Hingh, H. Konijnenbelt, K. Waaldijk & L. van der Wees, *Leidraad voor juridische auteurs*, negende druk, Deventer: Wolters Kluwer 2019.

Artikelen en beschouwingen

N.P. Arzini & S.J. Carrière, 'Het belang van het doel en het doel van het belang', *BtwBrief* 2017/4.

M. Chin-Oldenziel, 'Eén prestatie dus ook één BTW-tarief of toch niet?', *Weekblad fiscaal recht* 2017, afl. 7192(107), p. 676-681.

'Opnieuw sterk kwartaal voor HelloFresh', *De Aandeelhouder*, 1 november 2021.

A.J. van Doesum, 'Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW', *Fiscale monografieën* 2009, nr. 133 (diss. Tilburg), Deventer: Wolters Kluwer 2009.

'Nieuwe regels voor btw-tarieven bieden de lidstaten meer flexibiliteit en ondersteunen de groene, digitale en volksgezondheidsprioriteiten van de EU', *Europese Commissie*, 7 december 2021.

'Eindelijk een suikertaks en btw-verlaging op groente en fruit', *Foodwatch*, 14 december 2021.

W.J.C.M. Gelderblom & T.B. Klooster, 'De twee-eenheid in de btw. Het leerstuk eenheid van prestatie belicht vanuit de Europese jurisprudentie', *Weekblad fiscaal recht* 2022, afl. 7425(68), p. 444-453.

J. Gruson & M.M.W.D. Merkx, 'Twee zielen, één prestatie', *Maandblad Belasting Beschouwingen*, nr. 87(10), Den Haag: Sdu uitgevers 2018, p. 401-409.

M.M.W.D. Merkx, 'De woon- en vestigingsplaats in de BTW', *Fiscale monografieën* 2011, nr. 137, Deventer: Wolters Kluwer 2011.

W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Wie is de (Phantasialand-)consument?', *BTW-bulletin* 2022/2.

'Foodwatch wil 0 in plaats van 9 procent btw op groente en fruit', *NOS*, 11 oktober 2017.

J.U. Pammler, 'Partage: twee ondernemers, één prestatie' (post-masterscriptie *Indirecte Belastingen, European Fiscal Studies*), 2020-2021.

P.H. Smit, 'Door zijn lobby wil het Europees Parlement extra belasting heffen op vlees én groente en fruit belastingvrij maken', *Volkskrant*, 20 september 2021.

D. Steens, 'Samengestelde prestaties en btw. Een onderzoek naar de btw-behandeling van samengestelde prestaties; getoetst aan het neutraliteitsbeginsel' (masterscriptie *Fiscaal Recht, Tilburg University*), 2013.

R. Vos, 'Coronacrisis en de btw: voorkomen is beter dan genezen', *BTW-bulletin* 2022/11.

Besluiten van de Staatssecretaris van Financiën

Besluit van de Tariefcommissie van 30 mei 1961, nr. 9110 O, BNB 1961/289.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 april 2022, 'Toelichting Tabel I omzetbelasting' (*Stcrt.* 2022, 9114).

Jurisprudentie

Hof van Justitie EU

HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87, ECLI:EU:C:1989:246 (*SUFA/ALN*).

HvJ EG 27 oktober 1993, C-281/91, EU:C:1993:855 (*Muys en De Winter*).

HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184 (*Faaborg-Gelting Linien*).

HvJ EG 5 juni 1997, C-2/95, ECLI:EU:C:1997:278 (*SDC*).

HvJ EG 16 juli 1998, C-210/96, ECLI:EU:C:1998:369 (*Gut Springenheid en Tusky*).

HvJ EG 22 oktober 1998, C-308/96, ECLI:EU:C:1998:496 (*Madgett en Baldwin*).

HvJ EG 28 januari 1999, C-303/97, ECLI:EU:C:1999:35 (*Sektkellerei Kessler*).

HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*Card Protection Plan*).

HvJ EG 7 september 1999, C-216/07, ECLI:EU:C:1999:393 (*Gregg*).

HvJ EG 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2006:257 (*Dornier*).

HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (*Levob*).

HvJ EG 6 juli 2006, C-251/05, ECLI:EU:C:2006:295 (*Talacre Beach*).

HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (*Part Service*).

HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09, ECLI:EU:C:2010:253 (*Commissie/Frankrijk*).

HvJ EU 2 december 2010, C-276/09, EU:C:2010:730 (*Everything Everywhere*).

HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11, EU:C:2012:29 (*Purple Parking*).

HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, EU:C:2012:484 (*Deutsche Bank*).

HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11, EU:C:2013:15 (*BGZ Leasing*).

HvJ EU 16 juli 2015, C-584/13, ECLI:EU:C:2015:488 (*Mapfre*).

HvJ EU 26 mei 2016, C-607/14, ECLI:EU:C:2016:355 (*Bookit*).

HvJ EU 10 november 2016, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855 (*Baštová*).

HvJ EU 8 december 2016, C-208/15, EU:C:2016:936 (*Stock '94*).

HvJ EU 18 januari 2018, C-463/16, EU:C:2018:22 (*Stadion Amsterdam*).

HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167 (*Frenetikexito*).

HvJ EU 9 september 2021, C-406/20, ECLI:EU:C:2021:720 (*Phantasialand*).

Conclusies bij arresten van het Hof van Justitie EU

Concl. A-G N. Fennelly 25 mei 2000, ECLI:EU:C:2000:289, bij HvJ EU 11 januari 2001, C-76/99.

Concl. A-G J. Kokott 22 oktober 2020, ECLI:EU:C:2020:855, bij HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19.

Hoge Raad

HR 5 juni 1991, nr. 26 574, ECLI:NL:HR:1991:ZC4610.

HR 3 oktober 2003, nr. 38.661, ECLI:NL:HR:2003:AL6993.

HR 10 maart 2006, nr. 41.811, ECLI:NL:HR:2006:AV4043.

HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, ECLI:NL:HR:2012:BT2197.

HR 12 juli 2013, nr. 11/04272, ECLI:NL:HR:2013:28.

HR 17 augustus 2018, nr. 16/05128, ECLI:NL:HR:2018:1318.

HR 7 mei 2021, nr. 19/02610, ECLI:NL:HR:2021:699.

Conclusies bij arresten van de Hoge Raad

Concl. A-G M.E. van Hilten, ECLI:NL:HR:2012:BT2197, bij HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633.

Gerechtshof

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 2 juli 2010, nr. 08/00719, ECLI:NL:GHSHE:2010:BO1717.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 21 november 2017, nr. 17/00405, ECLI:NL:GHARL:2017:10125.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 25 april 2019, nr. 18/00102, ECLI:NL:GHSHE:2019:1581.

Rechtbank

Rb. Breda 17 oktober 2008, nr. 07/2564, ECLI:NL:RBBRE:2008:BG5097.

Rb. Zeeland-West-Brabant 23 augustus 2016, nr. 15/5599, ECLI:NL:RBZWB:2016:5236.

Rb. Zeeland-West-Brabant 29 september 2016, nr. 15/7472, ECLI:NL:RBZWB:2016:6097.

Rb. Noord-Nederland 6 oktober 2016, nr. 15/4015, ECLI:NL:RBNNE:2016:5092.

Rb. Gelderland 11 oktober 2016, nr. 15/7381, ECLI:NL:RBGEL:2016:5305.

Rb. Gelderland 15 november 2016, nr. 16/1424, ECLI:NL:RBGEL:2016:6038.