

Ondernemer voor de btw of toch niet?

Het ondernemerschap houdt de btw-gemoederen flink bezig. Onder het begrip ondernemer voor de omzetbelasting wordt een ieder verstaan, die zelfstandig economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. De omschrijving lijkt duidelijk, maar leidt in de praktijk toch regelmatig tot de vraag of er wel sprake is van ondernemerschap. Aan de hand van een aantal recente voorbeelden uit de jurisprudentie blijkt dat de scheidslijn tussen ondernemer of geen ondernemer soms moeilijk is aan te brengen.

De btw is een belasting die ten doel heeft alle consumptieve uitgaven te belasten. Deze heffing vindt niet bij de consument plaats, maar wordt geïnd bij degene die de goederen levert, de ondernemer. Om alle consumptieve uitgaven te treffen, moet het begrip ondernemer voor de btw zo ruim mogelijk worden uitgelegd. Het begrip ondernemer omvat meer dan de personen die volgens het spraakgebruik als ondernemer kwalificeren. Ook personen zonder winstoogmerk en verenigingen die tegen een vastgestelde contributie diensten verrichten aan hun leden kwalificeren bijvoorbeeld als ondernemer voor de btw.

Vergoeding en prestatie

Voor de btw hoeft een persoon geen winst te beogen om als ondernemer te worden aangemerkt. Wel moeten er prestaties onder bezwarende titel worden verricht. Dit houdt in dat een ondernemer gericht moet zijn op het behalen van (duurzame) opbrengst. Personen die slechts prestaties 'om niet' verrichten of prestaties waar geen direct aanwijsbare vergoeding tegenover staat, worden niet als ondernemer aangemerkt.

Zo oordeelde het Europese Hof van Justitie recentelijk over een casus uit Finland. Het betrof hier de vraag of rechtsbijstand door openbare rechtsbijstandsbureau's terecht niet belast werd met btw. De hoogte van de vergoeding was hier afhankelijk van het inkomen van de aanvrager en niet van de complexiteit en duur van de procedure. Het Europese Hof van Justitie oordeelde dat hier het noodzakelijke rechtstreekse verband tussen de hoogte van de vergoeding en de verrichte prestatie ontbrak, zodat terecht geen btw werd geheven.

Symbolische vergoeding

De vergoeding wordt ook wel aangeduid als maatstaf van heffing. De btw kent een subjectieve maatstaf van heffing, waarmee wordt bedoeld dat partijen vrij zijn om de hoogte van de vergoeding te bepalen. Toch is die vrijheid ook weer niet onbeperkt. Op het moment dat sprake is van een symbolische vergoeding, is er geen sprake van economische activiteiten. Dat betekent dat geen sprake is van onderne-

merschap en geen recht op aftrek van voorbelasting. Zo oordeelden Nederlandse rechters al meerdere malen dat het verrichten van prestaties tegen een vergoeding in beginsel heeft te gelden als het verrichten van economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat. Is de vergoeding echter symbolisch, zodat in wezen sprake is van vrijgevigheid, dan is geen sprake van economische activiteiten. Om vast te stellen of sprake is van vrijgevigheid, kan worden gekeken welke vergoeding voor soortgelijke prestaties in het maatschappelijk verkeer wordt gerekend. Met andere woorden, wat is een gebruikelijke prijs in de markt? Dat een vergoeding niet kostendekkend is, is geen criterium. Dit volgt bijvoorbeeld uit een arrest van de Hoge Raad over een stichting die een landgoed bezat en zich bezig hield met diverse activiteiten in de sfeer van ontspanning ten behoeve van gehandicapten en zieke personen. De stichting had met een vereniging afspraken gemaakt op grond waarvan gehandicapten eens in de twee weken op het landgoed konden recreëren. De stichting stuurde periodiek een factuur aan de vereniging en bracht f 2,50 per persoon in rekening. Hof Amsterdam had geconcludeerd dat sprake was van een symbolische vergoeding omdat de vergoeding verre van kostendekkend was. Zoals hiervoor al vermeld, vindt de Hoge Raad dat geen argument en verwijst de zaak terug naar Hof Den Haag. Dit hof oordeelt uiteindelijk dat van een symbolische vergoeding geen sprake is, omdat niet vaststaat dat de prijs van f 2,50 afwijkt van wat gebruikelijk is in het maatschappelijk verkeer.

Exploitatie van vermogensbestanddelen

Ook de exploitatie van een vermogensbestanddeel met als doel daar duurzaam opbrengst uit te verkrijgen wordt gerekend tot de economische activiteiten van een ondernemer. Het enkele in stand houden van een bepaald vermogensobject levert geen ondernemerschap op, ook niet als hier toevallig een leuk rendement mee wordt behaald. Het ter beschikking stellen van bijvoorbeeld kapitaal wordt derhalve slechts als economische activiteit aangemerkt, als het kapitaal duurzame opbrengsten genereert in de vorm van interesten. Het mag ook niet beperkt zijn tot het beheer van

investeringen op dezelfde wijze als een particulier investeerder. Daarom wordt bijvoorbeeld het enkele houden van aandelen door een holding niet als economische activiteit aangemerkt. In feite doet zij namelijk niets anders dan een particulier doet die een aantal aandelen bezit en daarvoor dividend ontvangt.

Vroeger werd ook aangenomen dat het enkel verstrekken van deposito's niet leidde tot ondernemerschap. Na het verschijnen van het EDM-arrest is dat niet meer het geval. Het Europese Hof van Justitie heeft in dit arrest aangegeven dat bij het bedrijfsmatig en met commercieel oogmerk ter beschikking stellen van gelden in de vorm van deposito's sprake is van ondernemerschap. De te ontvangen rente is de vergoeding voor deze terbeschikkingstelling. In het arrest wordt dit als volgt verwoord: 'Van de werkingssfeer van de btw kunnen evenmin worden uitgesloten de rente die aan een onderneming wordt betaald als vergoeding voor bankdeposito's of beleggingen in waardepapieren zoals schatkistpapier en depositocertificaten, aangezien de betaling van deze rente niet het gevolg is van de enkele eigendom van de zaak, maar een vergoeding vormt voor de terbeschikkingstelling van kapitaal aan een derde'.

Dit standpunt is onlangs weer bevestigd door het Hof van Justitie. In deze zaak heeft een dochteronderneming deposito's aan haar moedermaatschappij verstrekt. De deposito's werden onder de naam 'lening' verstrekt. De inspecteur stelde zich op het standpunt dat het verstrekken van gelden op basis van deposito-overeenkomsten, anders dan het verstrekken van leningen, niet als economische activiteit is aan te merken waardoor er geen sprake is van ondernemerschap voor de btw.

De omstandigheid dat een financiële instelling als de onderhavige ondernemer de door haar verworven gelden niet onder de naam 'lening' maar onder de naam 'deposito' verstrekt, vormt geen grond voor de conclusie dat zij niet als ondernemer handelt. Het HvJ EG maakt dus geen onderscheid tussen leningen en deposito's. In beide gevallen wordt een bepaald bedrag voor een bepaalde periode tegen een bepaalde rente ter beschikking gesteld aan een derde.

Wie is nu precies de ondernemer?

Met enige regelmaat verschijnt er jurisprudentie over het exploiteren van privéhuizen. In feite draait het telkens om dezelfde vraag: is er sprake van de btw-belaste exploitatie van een privéhuis of juist van vrijgestelde verhuur van kamers aan prostituees. Feitelijk is de vraag aan de orde of de ondernemer één dienst verricht aan de klanten van de prostituees, bestaande uit het 'gelegenheid geven tot seksuele omgang' die belast is met btw, of dat sprake is van een afzonderlijke verhuurdienst aan de prostituee die in beginsel vrijgesteld is van btw en een afzonderlijke dienst van de prostituee aan de klant die belast is met btw.

Onlangs oordeelde Rechtbank Den Haag dat een en ander beoordeeld moet worden vanuit de perceptie van de afnemer en op basis van de feitelijke omstandigheden. Hierbij is van belang op welke wijze de ondernemer zich naar buiten toe presenteert (als privéhuis en niet als kamerverhuurbedrijf) en de wijze waarop de prestaties feitelijk tot stand komen. Op grond van de feitelijke omstandigheden in deze zaak was sprake van één prestatie, bestaande uit het gele-



FOTO: MORGUEFILE

Een niet-kostendekkende vergoeding is niet hetzelfde als een symbolisch vergoeding

genheid geven tot seksuele omgang. Deze prestatie werd door de ondernemer aan de afnemer verleend en niet door de prostituee. De prostituee is geen ondernemer voor de btw. Derhalve dient de ondernemer 19% btw te voldoen over de ontvangen vergoedingen.

Eén of meerdere prestaties

Voor de btw is het soms van belang om te bepalen of sprake is van één prestatie of dat sprake is van meerdere prestaties. Op grond van de jurisprudentie dient dit te worden beoordeeld vanuit het oogpunt van de 'modale consument'. Indien de modale consument twee prestaties onderscheidt, is splitsing noodzakelijk en dient iedere dienst op zijn eigen btw-gevolgen te worden beoordeeld. Indien vanuit het oogpunt van de modale consument sprake is van een duidelijke hoofddienst met een daaraan ondergeschikte dienst, die slechts dient om de hoofddienst aantrekkelijker te maken, dan is voor de btw sprake van één dienst en volgt de bijkomende dienst het regime voor de hoofddienst. Uit de vele jurisprudentie op dit gebied blijkt wel dat dit criterium in de praktijk niet eenvoudig is toe te passen. ■

Bron: HvJ EG 29-10-2009, nr. C-246/08; HvJ EG 29-04-2004, nr. C-77/01; HR 11-02-2005, nr. 38 022; Hof Den Haag 14-10-2005, nr. 05/0194; Hof Amsterdam 17-12-2009, nr. 08/00104; Rb. Den Haag 09-12-2009, nr. 09/1670