

De realiteit van de economische realiteit – Europese dimensie

Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx en mr. H.G.J. Teeuwsen, datum 23-11-2020

Datum

23-11-2020

Auteur

Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx en mr. H.G.J. Teeuwsen^[1]

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS243053:1

Vakgebied(en)

Omzetbelasting / Algemeen

Fiscaal bestuursrecht / Algemeen

Het begrip economische realiteit wordt door het Hof van Justitie reeds vele jaren toegepast in btw-zaken. In dit artikel onderzoeken de auteurs de Europese dimensie van de economische realiteit. Daarbij wordt zowel een cijfermatige als inhoudelijke analyse gegeven. In deze bijdrage wordt in kaart gebracht op welke verschillende wijzen de economische realiteit wordt toegepast in de Europese jurisprudentie.

1 Inleiding

Het begrip economische realiteit is met name na het arrest Paul Newey^[2] van het Hof van Justitie een bekend concept in de btw. Toch kent dit concept een veel langere geschiedenis. Zo volgt uit onze analyse dat dit concept al in 1997 door het Hof van Justitie werd toegepast in het arrest DFDS. De betekenis van dit concept lijkt toe te nemen in de praktijk, hetgeen ook de jurisprudentie van het Hof van Justitie en nationale jurisprudentie bevestigt en daarom is het naar onze mening waard om dit concept eens nader te onderzoeken. In dit artikel zullen wij de Europese jurisprudentie analyseren, waarbij wij zowel een kwantitatieve analyse (onderdeel 2) als een analyse naar de inhoud van het concept economische realiteit doen (onderdeel 3). Wij concentreren ons hierbij op de btw. We realiseren ons dat het concept van de economische realiteit ook binnen de directe belastingen voorkomt, bijvoorbeeld in art. 6 van de Anti Tax Avoidance Directive.^[3] Dit gaat echter buiten het bestek van dit artikel. In onderdeel 4 sluiten we af met een conclusie. Ten slotte merken wij in deze inleiding nog op dat het concept van de economische realiteit eveneens zijn intrede heeft gedaan in de binnen de btw geldende soft law. Wij verwijzen in dit kader op de explanatory notes voor de plaats-van-dienst-regels voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten.^[4] Ook deze soft law valt buiten het bestek van dit artikel dat zich concentreert op de jurisprudentie van het Hof van Justitie.

2 Cijfermatige analyse van de jurisprudentie^[5]

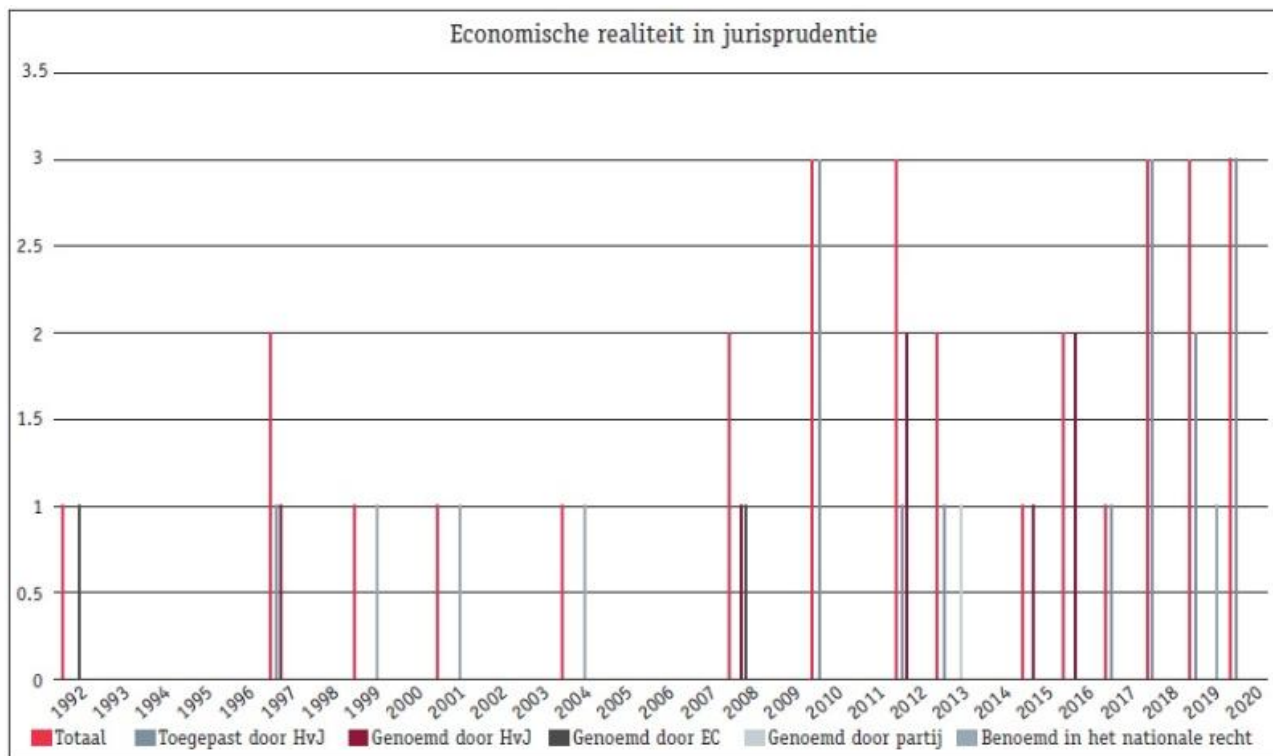
In dit onderdeel analyseren we cijfermatig de jurisprudentie van het Hof van Justitie waarin het begrip economische realiteit voorkomt. We hebben gekozen voor een aanpak waarbij we alleen die zaken analyseren waarin het begrip economische realiteit of commerciële en economische realiteit in de Nederlandse taalversie van het arrest wordt gebruikt. In onderdeel 3.4 gaan we in op situaties waarin de economische realiteit niet wordt benoemd in een arrest, maar wel een belangrijke rol gespeeld lijkt te hebben.

Het begrip economische realiteit komt dertig keer voor in de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Van deze dertig zaken wordt de economische realiteit door het Hof van Justitie zestien keer toegepast op de feiten in de zaak in kwestie (waarvan in één zaak ten overvloede), wordt het concept achtmaal genoemd door het Hof van Justitie, driemaal genoemd door een van de (interveniërende) partijen en driemaal genoemd door de Europese Commissie. In het arrest KPC Herning^[6] ten slotte wordt de economische realiteit benoemd als bepalend criterium binnen het nationale recht. De onderwerpen van deze arresten varieert enorm en betreft: het moment van verschuldigdheid,^[7] maatstaf van heffing (2×),^[8] belastbaar feit (3×),^[9] herziening van de aftrek bij oninbare vorderingen,^[10] misbruik van recht (3×),^[11] ondernemerschap (2×),^[12] vrijstellingen (3×),^[13] afnemer van de prestatie,^[14] vaste inrichting of vestigingsplaats (3×),^[15] fiscale eenheid (2×),^[16] nultarief,^[17] recht op aftrek (4×),^[18] plaats van de prestatie (4×)^[19] en verboden omzetbelasting.^[20]

Van de zaken waarin door het Hof van Justitie de economische realiteit als criterium wordt toegepast gaat het om de volgende onderwerpen: moment van verschuldigdheid,^[21] maatstaf van heffing (2×),^[22] belastbaar feit (3×),^[23] oninbare vorderingen,^[24] misbruik van recht (2×),^[25] afnemer van de prestatie,^[26] aftrek (2×)^[27] plaats van prestatie (2×)^[28] en vaste inrichting en vestigingsplaats (2×).^[29]

Voor de zaken waarin het door het Hof van Justitie wordt genoemd gaat het om de volgende onderwerpen: ondernemerschap,^[30] vrijstelling (2×),^[31] misbruik van recht,^[32] tarief,^[33] fiscale eenheid,^[34] vaste inrichting en vestigingsplaats^[35] en plaats van prestatie.^[36]

De grafiek op pagina 1475 geeft aan in welke jaren het concept van de economische realiteit in de jurisprudentie van het Hof van Justitie voorkomt. Wij starten deze grafiek met het jaar 1992. Het jaar waarin het begrip economische realiteit voor het eerst is genoemd door de Europese Commissie in de zaak Dansk Denkvit. De grafiek laat duidelijk zien dat sprake is van een toename van het gebruik van het concept van de economische realiteit in de laatste twaalf jaar.



Het concept van de economische realiteit heeft een breed toepassingsbereik, zo zal blijken uit onze inhoudelijke analyse hierna. We betrekken hierin uitsluitend de jurisprudentie van het Hof van Justitie waarin het Hof van Justitie de economische realiteit toepast.

3 Inhoudelijke analyse

3.1 Inleiding

In dit onderdeel analyseren we de jurisprudentie waarin het Hof van Justitie de economische realiteit noemt en toepast. Dit doen we aan de hand van twee onderzoeksvragen. Allereerst onderzoeken we op welke manieren het Hof van Justitie de economische realiteit inzet als middel bij de rechtsvinding. Vervolgens zullen we onderzoeken of het met name als middel wordt ingezet in zaken waarin sprake is van een ongewenst geachte situatie waarbij al dan niet misbruik van recht aan de orde komt of dat de economische realiteit met name in andere situaties aan bod komt. Dit laatste omdat in de Paul Newey zaak, een bekende zaak waar de economische realiteit een belangrijke rol speelt, sprake was van misbruik. Daardoor zou men kunnen menen dat de economische realiteit met name een middel is in ongewenste situaties. Onze analyse laat echter juist zien dat de economische realiteit meer wordt ingezet als middel in de rechtsvinding waar dit soort situaties niet aan de orde zijn. Het vormt dus geen ultimum remedium in geval van misbruik, maar een middel om het recht uit te leggen en de feiten vast te stellen.

Een derde vraag die we willen beantwoorden is of er situaties te benoemen zijn waarin het Hof van Justitie het concept van de economische realiteit niet benoemt, maar waarin een zaak op vergelijkbare wijze wordt beslecht. Onze analyse zal laten zien dat de economische realiteit ook meeweegt in zaken waar deze niet wordt benoemd. Hieruit leiden wij af dat het

concept van grotere invloed is dan de jurisprudentie waarin het concept wordt benoemd, laat zien en dat in alle geschillen rekening moet worden gehouden met de economische realiteit. We spreken daarom ook van een concept en niet van een leerstuk.

3.2 Verschijningsvormen van de economische realiteit

In de jurisprudentie van het Hof van Justitie zien we de economische en commerciële realiteit in de volgende verschillende vormen voorkomen:

1. Binnen het leerstuk misbruik van recht.
2. Toepassing en duiding van het recht.
3. Duiding van de feiten.
- 3a. Afwijken van de contractuele bepalingen al dan niet ter voorkoming van misbruik.
4. Maatschappelijke realiteit/werkelijkheid van de ondernemer.^[37]

Hierbij is de vorm waarbij wordt afgeweken van de contractuele bepalingen naar onze mening een variant op de duiding van de feiten. De contracten worden immers opzij gezet om plaats te maken voor wat feitelijk gebeurt. Daarom duiden wij deze vorm ook aan als 3a.

Ad 1 Toepassing binnen het leerstuk misbruik van recht

Van misbruik van recht is sprake indien aan twee voorwaarden is voldaan:

1. de betrokken transacties leiden ertoe dat in strijd met het door de btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend; en
2. uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de transacties erin bestaat dit belastingvoordeel te verkrijgen.^[38]

Zowel ten aanzien van de eerste voorwaarde als de tweede voorwaarde zien wij dat de economische realiteit een rol speelt binnen het leerstuk misbruik van recht. In de zaak Weald Leasing^[39] komt de economische realiteit aan de orde in het kader van de toetsing van de eerste voorwaarde. In de zaak Cussens^[40], RBS Deutschland en Tanoarch gaat het om de tweede voorwaarde.

De zaak Weald Leasing gaat over een structuur waarbij een belastingplichtige ervoor heeft gekozen om bedrijfsmiddelen niet zelf te verwerven, maar van een derde intermediair te leasen. De intermediair kon hierbij ineens het volledige btw-bedrag op de inkoop in aftrek brengen, terwijl de belastingplichtige dit zelf niet had kunnen doen vanwege het verrichten van btw-vrijgestelde activiteiten. De Britse fiscus stelde zich op het standpunt dat deze transacties misbruik van recht opleveren. Het Hof van Justitie stelt echter vast dat leasetransacties binnen de werking van het btw-systeem vallen en in de basis niet leiden tot een belastingvoordeel dat in strijd is met het doel van de relevante bepalingen. Het spreiden van de betaling van de btw over een langere looptijd is dan ook geoorloofd. Het Hof van Justitie legt echter wel een ondergrens aan. De verwijzende rechter dient de contractvoorwaarden te toetsen. Indien blijkt dat de leasevergoedingen abnormaal laag zijn en niet beantwoorden aan enige economische realiteit, kan wel sprake zijn van strijd met het btw-systeem. In dat geval komt misbruik van recht weer in beeld. Wij concluderen hieruit dat de economische realiteit in dit geval wordt gehanteerd om bij de toetsing of sprake is van misbruik te beoordelen in welke mate een vergoeding te laag is om te bepalen of de transacties tot een voordeel leiden dat in strijd is met de Btw-richtlijn.

In de zaak Cussens zijn door de Ierse rechter vragen gesteld over een constructie tussen gelieerde partijen. De eigenaren van nieuwe vakantiehuisjes sloten huurovereenkomsten voor twintig jaar en een maand met de gelieerde partij. Deze overeenkomst kwalificeerde naar Iers recht als een btw-levering. De gelieerde partij verhuurde de huisjes voor twee jaren terug aan de eigenaren. Partijen deden vervolgens na een relatief korte periode wederzijds afstand van de huurovereenkomsten. De eigenaren verkochten de huisjes daarna aan derden. De leveringen aan de derden waren vrijgesteld van btw omdat de huisjes reeds eenmaal met btw geleverd waren. De verwijzende rechter stelde vast dat de huurovereenkomsten geen enkele commerciële realiteit hadden. Het Hof van Justitie moet zich onder andere buigen over de vraag welke elementen precies moeten worden meegenomen om vast te stellen dat het wezenlijke doel van de transacties is gericht op het verkrijgen van een belastingvoordeel. Daarbij kan worden gekozen tussen (i) de huurovereenkomsten of (ii) de huurovereenkomsten en de daarop volgende koopovereenkomsten. Het Hof van Justitie overweegt dat specifiek rekening moet worden gehouden met het doel van de huurovereenkomsten. Deze hadden geen enkele commerciële realiteit en zijn slechts aangegaan om de btw-druk over de verkoop van de huisjes te verminderen. Het enige doel voor het sluiten van de huurovereenkomsten was dan ook om een belastingvoordeel te realiseren. De commerciële realiteit wordt in deze zaak dan ook gebruikt om een afbakening te maken tussen reële en kunstmatige transacties in het kader van het vaststellen van misbruik bij de toepassing van de tweede voorwaarde. Ook in de zaken RBS Deutschland^[41] en Tanoarch^[42] komt de economische realiteit op die wijze aan de orde.

Ad 2 Duiding en toepassing van het recht

De economische realiteit wordt ook gebruikt voor de duiding en de toepassing van het recht. Een voorbeeld daarvan zien we in de zaak *Tanoarch*, die we ook al noemden bij ad 1 toepassing van het leerstuk misbruik van recht. In de zaak *Tanoarch* is sprake van een situatie waarbij door *Tanoarch* de mede-eigendom van een recht op een uitvinding wordt verkregen. Het betreft een transactie tussen partijen waarvan de meesten op hetzelfde adres waren gevestigd en door dezelfde natuurlijke persoon vertegenwoordigd werden. Daarnaast was *Tanoarch* mede-aanvrager van de inschrijving van de uitvinding, waardoor zij juridisch voor de verwerving al gerechtigd was om deze te gebruiken omdat er nog geen octrooi was verkregen. De overdrager van de mede-eigendom had de btw niet afgedragen en was na de overdracht zonder vereffening ontbonden, waardoor de Slowaakse fiscus financieel tekort kwam en de aftrek van voorbelasting bij *Tanoarch* weigerde. Het Hof van Justitie dient zich allereerst te buigen over de vraag of in deze situatie recht op aftrek van voorbelasting kan bestaan. Het Hof van Justitie stelt in dit kader vast dat de overdracht van rechten op de uitvinding gelet op de economische realiteit in beginsel een economische activiteit is, ook al is die niet als octrooi ingeschreven. Het begrip economische activiteit heeft namelijk een breed toepassingsbereik. Als gevolg hiervan kan in de basis recht op aftrek van voorbelasting ontstaan bij de verkrijger van de mede-eigendom. Het Hof van Justitie gebruikt de economische realiteit hier om het recht, de uitleg van het begrip economische activiteit, te bepalen. Als voorloper van deze zaak kunnen de zaken *Optigen*, *Fulcrum* en *Bond House*^[43] en *Kittel* en *Recolta*^[44] worden gezien. In de zaak *Optigen*, *Fulcrum* en *Bond House* geeft de Engelse belastingdienst aan dat hij van mening is dat de transacties binnen een frauduleuze keten economische inhoud ontberen en daardoor geen economische activiteiten vormen.^[45] In dat arrest ging het Hof van Justitie daar nog niet in mee, omdat deze partijen geen wetenschap hadden van de fraude. In de zaak *Kittel* en *Recolta* lag dat anders en oordeelde het Hof van Justitie dat in de situatie waarin een partij wist of had moeten weten van de fraude geen sprake is van economische activiteit of een levering. Alleen een economisch reële transactie leidt dus tot een economische activiteit.

Ad 3 Duiding van de feiten

Het Hof van Justitie gebruikt het begrip economische realiteit ook en voornamelijk, zo blijkt uit onze analyse, voor de duiding van de feiten. Een goed voorbeeld hiervan vormt de zaak *Loyalty Management* en *Baxi Group*.^[46] In deze zaak zijn klantenbindingsprogramma's aan de orde. Deelnemende ondernemers betalen vergoedingen aan de beheerder van de programma's. De beheerder dan wel door hem gecontracteerde leveranciers leveren goederen aan klanten van de deelnemende ondernemers en verricht daarnaast ook diensten op het gebied van bijvoorbeeld marketing aan de deelnemende ondernemers. Klanten van deelnemende ondernemers kunnen punten sparen en deze voor goederen en diensten inwisselen bij geselecteerde leveranciers. Deze worden geleverd of verricht door aangesloten ondernemers (in geval van *Loyalty Management*) of door de beheerder zelf (in geval van *Baxi*). Vraag is hoe de betalingen door en aan de beheerder moeten worden gekwalificeerd voor de btw. Het Hof van Justitie geeft aan dat de programma's zijn ontwikkeld om klanten ertoe aan te zetten aankopen bij bepaalde handelaren te verrichten, maar dat de economische realiteit is dat goederen en diensten rechtstreeks door leveranciers worden geleverd aan de klanten. De betalingen die *Loyalty management* doet aan de aangesloten ondernemers die in ruil voor de punten goederen en diensten leveren aan de klanten, moeten volgens het Hof van Justitie worden gezien als vergoeding voor die leveringen en diensten. In de zaak *Baxi* moeten de betalingen die de deelnemende ondernemer doet aan *Baxi* ten dele worden gezien als tegenprestatie voor de geleverde goederen aan de klanten en ten dele als betaling voor een dienst die *Baxi* verricht aan de deelnemende detailhandelaar. De economische realiteit wordt in deze zaak gebruikt om te bepalen tussen welke partijen prestaties worden uitgewisseld. Er is daardoor sprake van een duiding van de feiten om aan de hand daarvan vervolgens vast te stellen aan welke partij voor de btw is geleverd of aan wie een dienst is verricht. Andere zaken waarin de economische realiteit een belangrijke rol speelt bij de duiding van de feiten betreffen de zaken *MEO*,^[47] *Marcandi*,^[48] *Dong Yang*^[49] en *T-2*.^[50]

Ad 3a afwijken van de contractuele bepalingen al dan niet ter voorkoming van misbruik

De bekendste en eerste zaak van het Hof van Justitie waarin het oordeelde dat van de contractuele bepalingen kan worden afgeweken indien deze niet in overeenstemming zijn met de economische realiteit is de zaak *Paul Newey*.^[51] *Newey* is in het Verenigd Koninkrijk actief als kredietbemiddelaar en heeft daardoor geen recht op aftrek van voorbelasting. Met name voor reclamediensdiensten leverde dit een forse kostenpost op. Om de btw-last te vermijden heeft *Newey* de vennootschap *Alabaster* opgericht. *Alabaster* werd gevestigd op het eiland *Jersey*, waardoor deze buiten het geografische toepassingsgebied van de Btw-richtlijn viel. *Alabaster* had *Newey* als enig aandeelhouder en kreeg het recht om de handelsnaam van de financieringsactiviteiten te gebruiken. *Alabaster* kende een directie zonder ervaring met kredietbemiddeling. *Alabaster* sloot bemiddelingsovereenkomsten met derden. Financieringsaanvragen werden niet door *Alabaster* zelf beoordeeld, maar hiervoor werd een beroep gedaan op *Newey* als onderaannemer. *Newey* bleef daardoor feitelijk tegen vergoeding zelf de kredietaanvragen afhandelen. Het resultaat van de aanpassingen was dat er in het Verenigd Koninkrijk geen btw meer werd geheven over de reclamediensdiensten. De Britse fiscus was het daar niet mee eens en nam in dit kader kort gezegd primair het standpunt in dat in de gegeven omstandigheden *Newey* moet worden gezien als verrichter van de kredietbemiddelingdiensten en afnemer van de reclamediensdiensten. Subsidiar stelt de Britse fiscus zich op het standpunt dat sprake is van misbruik van recht. In beide gevallen moet de voorbelasting op de reclamediensdiensten worden

toegerekend aan Newey en bestaat daarvoor geen recht op aftrek. De verwijzende rechter stelt zowel over het primaire als het secundaire standpunt van de Britse fiscus prejudiciële vragen. Het Hof van Justitie begint met de vragen over de bepaling van de afnemer van de prestatie en stelt vast dat contractuele bepalingen normaliter de economische en commerciële realiteit van een handeling weergeven. Daardoor vormen contractuele bepalingen een factor die moet worden meegenomen om te beoordelen wie de afnemer van een prestatie is. Het is echter mogelijk dat de contractuele bepalingen niet de economische en commerciële realiteit weergeven. Dat is met name het geval als de contractuele bepalingen een zuiver kunstmatige constructie vormen die niet beantwoordt aan de economische en commerciële realiteit. Daarvan kan sprake zijn als de constructie geen verband houdt met de economische realiteit en enkel is bedoeld om een fiscaal voordeel te verkrijgen. Alabaster is in dit geval formeel de contractspartij voor de kredietbemiddelingsovereenkomsten en de reclaimediensten. Als de verwijzende rechter vaststelt dat Newey verrichter van de bemiddelingsdiensten en afnemer van de reclaimediensten is, moeten de contractuele bepalingen zodanig worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de handelingen die het misbruik vormen. Naar onze mening is net als in de hierna te bespreken zaak A Oy sprake van een situatie van misbruik waarbinnen de economische realiteit wordt gebruikt om contractuele bepalingen waarmee dit misbruik wordt bewerkstelligd in overeenstemming te brengen met de werkelijkheid. Het is maar de vraag of het leerstuk misbruik van recht in deze zaak wordt toegepast. Het Hof van Justitie komt niet aan de prejudiciële vragen over dit subsidiaire punt toe. Hieruit wordt in de literatuur afgeleid dat geen sprake is van een toepassing van het leerstuk van misbruik van recht.^[52] Aan de andere kant kan worden bepleit het Hof van Justitie het verbod op misbruik van recht al heeft verwerkt bij de beantwoording van de overige vragen van de verwijzende rechter. De vragen over misbruik van recht hoefden slechts te worden behandeld als de contractuele bepalingen als zodanig niet voor herdefiniëring in aanmerking kwamen.

Ook in de zaak A Oy^[53] zien we dit terugkomen. In deze zaak is sprake van de uitvoering van sloopwerkzaamheden. Een sloper sloopt oude fabrieksgebouwen. Bij de sloop komen onder andere metalen vrij. De sloper mag deze metalen houden en doorverkopen. De sloper houdt in zijn offertes rekening met de restwaarde van de metalen door de prijs van de sloopwerkzaamheden te verminderen met de restwaarde van de metalen. Doel is om zo tot een concurrerende prijs te komen. Het Hof van Justitie oordeelt kort gezegd dat sprake is van prestaties over en weer. De sloper verricht sloopdiensten voor de eigenaar van het pand en de eigenaar van het pand levert metalen aan de sloper. Bij de bepaling van de maatstaf van heffing voor de sloopdienst moet ook de door de sloper toegekende waarde van de metalen worden meegenomen. De maatstaf van heffing voor de sloopdienst is dus hoger dan het bedrag van de offerte onder aan de streep. De door de sloper toegekende waarde van de metalen vormt de maatstaf van heffing voor de levering van de metalen. Deze laatste levering is overigens alleen belast met btw indien de eigenaar van het gebouw handelt als btw-ondernemer. Het Hof van Justitie geeft aan dat de waarde in beginsel wordt bepaald door de sloper. Soms kan echter blijken dat de sloper een waarde heeft toegekend die niet overeenstemt met de economische en commerciële realiteit. In een dergelijk geval is het aan de rechter om na te gaan of gelet op alle relevante omstandigheden geen sprake is van misbruik. Wanneer de sloper niet verplicht is om een factuur uit te reiken aan zijn opdrachtgever en de opdrachtgever een bedrag inclusief btw betaalt, heeft de sloper er namelijk baat bij om de waarde van de vrijgekomen materialen lager te waarderen. Hij is dan immers minder btw verschuldigd en houdt meer voor zichzelf over. In dergelijke gevallen staat het aan de verwijzende rechter om vast te stellen dat geen sprake is van misbruik. Naar onze mening is hier echter geen sprake van het leerstuk misbruik van recht, waarbij aan de twee daarvoor geldende geformuleerde voorwaarden wordt voldaan. Het gaat erom dat een prijs wordt toegepast die overeenkomt met wat reëel is. Het staat de sloper naar onze mening vrij om de waarde van de overgebleven materialen te bepalen, maar dat moet wel in redelijkheid. Alleen als dat niet het geval is mag de inspecteur dat aanpassen en een naheffing opleggen.

Ad 4 Maatschappelijke realiteit/werkelijkheid van de ondernemer

We zien de economische realiteit ook terug komen als maatschappelijke realiteit of de realiteit voor de ondernemer of sector in kwestie. De zaak Budimex is daar een voorbeeld van. In de zaak Budimex gaat het om de vraag wanneer de btw in het kader van bouwdiensten verschuldigd wordt. Op basis van art. 63 Btw-richtlijn geldt als uitgangspunt dat de verschuldigdheid ontstaat op het moment dat de dienst is verricht. Polen heeft gebruik gemaakt van de kan-bepaling van art. 66 Btw-richtlijn, waardoor de btw verschuldigd wordt op het moment dat de factuur wordt uitgereikt of had moeten worden uitgereikt. Uitgangspunt daarbij is het moment dat de dienst is verricht. De leverancier en de afnemer in deze zaak hebben afgesproken dat de afnemer de afronding van de werkzaamheden moet aanvaarden in een certificaat van oplevering. De Poolse belastingdienst stelt zich op het standpunt dat het certificaat van oplevering niet relevant is om vast te stellen wanneer de dienst is verricht en als gevolg daarvan de factuur moet worden uitgereikt nadat de werkzaamheden zijn voltooid. Volgens de Poolse belastingdienst is de btw daarom uiterlijk verschuldigd na het verstrijken van 30 dagen na feitelijke afronding van de bouwwerkzaamheden. Budimex is van mening dat de btw uiterlijk verschuldigd is na het verstrijken van 30 dagen na de formele oplevering. Het Hof van Justitie geeft aan dat bouwwerkzaamheden doorgaans zijn verricht op het moment van de feitelijke afronding, maar dat hierbij wel de economische en commerciële realiteit in acht moeten worden genomen. Daardoor kan het moment van aanvaarding onder omstandigheden worden gezien als het moment waarop de dienst is verricht. De oplevering en aanvaarding moeten daarvoor zijn bedongen in een overeenkomst

die de economische en commerciële realiteit in de sector van dienstverrichting weergeeft. Daarnaast moet de formaliteit overeenstemmen met de materiële voltooiing van de dienst en definitief het bedrag van de verschuldigde tegenprestatie vastleggen.

Het Hof van Justitie gebruikt de economische realiteit in deze zaak als duiding van een maatschappelijke realiteit (zie met name rechtsoverweging 29). Voor de bepaling van het moment van de verschuldigdheid moet worden getoetst of afspraken in de betreffende sector gangbaar zijn. Anders dan in de situatie genoemd onder 3 worden de feiten dan niet in een bepaalde casus geduid aan de hand van de economische realiteit, maar wordt aan de hand van wat er in de praktijk gebeurt, gedefinieerd hoe met een bepaald btw-vraagstuk om moet worden gegaan.

Ook de zaken MEO^[54] en Vodafone Portugal^[55] zijn naar onze mening onder deze categorie te plaatsen. In deze zaken gaat het om de vraag of de vergoedingen die klanten verschuldigd zijn bij het beëindigen van hun telefoonabonnement binnen de minimumcontractduur belast zijn met btw. Het Hof van Justitie wijst in dit kader immers op het feit dat de vergoeding wegens de niet-naleving een vaste bron van inkomsten vormt voor MEO vanuit economisch oogpunt en de vergoeding bedoeld is om MEO dezelfde inkomsten te waarborgen wanneer het contract niet voor het einde van de minimumduur was beëindigd. Ook in Vodafone Portugal wijst het Hof van Justitie erop dat de aanbieder de prijs van zijn dienst en de maandelijkse termijnen bepaalt aan de hand van de kosten van de dienst en de minimumcontractduur.

Verschillende vormen van de economische realiteit

Vanuit het leerstuk van de economische realiteit is de zaak Krakvet een bijzondere zaak. De economische realiteit komt daar maar liefst in vier van de vijf genoemde vormen voor, te weten in rechtsoverweging 61 t/m 63 als criterium bij de toepassing en duiding van het recht (in dit geval de uitleg van de voorwaarde 'vervoer of verzending door of voor rekening van de leverancier' binnen de afstandsverkoopregeling), in rechtsoverweging 66 t/m 68 als afwijking van de contractuele bepalingen, als duiding van de feiten in rechtsoverweging 80 en in het kader van het leerstuk van misbruik van recht in rechtsoverweging 84.

3.3 Relatie tussen economische realiteit en ongewenste situaties

Zoals de analyse hiervoor heeft laten zien heeft het leerstuk zeker betekenis bij de toepassing van het leerstuk misbruik van recht, maar ook daarbuiten. Dit betreft niet alleen ongewenste situaties. Met name wanneer het leerstuk van de economische realiteit wordt toegepast in de vorm van een duiding van de feiten of als maatschappelijke realiteit/werkelijkheid van de ondernemer zien we dat misbruik geheel niet in het spel hoeft te zijn. Van een ongewenst geachte situatie kan echter wel sprake zijn. De zaak DFDS wordt immers gezien als een zaak waarin het Hof van Justitie de juridische zelfstandigheid van de dochteronderneming wordt genegeerd om te voorkomen dat van de Deense btw-vrijstelling geprofiteerd kon worden.^[56] Ook bij het afwijken van de contractuele bepalingen is naar onze mening misbruik niet vereist, hoewel dat wel regelmatig door het Hof van Justitie wordt benadrukt en een ongewenste situatie in alle drie de situaties^[57] waar dit aan de orde is, voorkomt. Partijen kunnen immers iets anders uitvoeren dan contractueel is overeen gekomen, zonder dat zij dit doen vanuit het oogpunt om misbruik te maken van de btw-wetgeving. Voor de btw moet dan worden aangesloten bij wat er daadwerkelijk gebeurt.

De tabel hieronder geeft aan in welke gevallen sprake is van ongewenste situaties waarin misbruik van recht aan de orde komt en van ongewenste situaties waarin geen sprake is van misbruik van recht en van andere situaties, waarin van een ongewenste situatie niet kan worden gesproken.

Soort	Arresten
Ongewenste situatie – misbruik van recht	Weald Leasing, Cussens, Newey?, ^[58] Tanoarch, Krakvet (5)
Ongewenste situatie – geen misbruik van recht	A Oy, Newey?, ^[59] DFDS (3)
Geen ongewenste situatie	Budimex, Loyalty Management, MEO, Vodafone Portugal, Marcandi, T-2, Dong Yang, Daimler Widex (9)

Onze conclusie is dus dat de economische realiteit iets meer voorkomt in situaties waarin geen sprake is van ongewenst geachte situaties (8) dan in situaties die wel als ongewenst kunnen worden gezien (7).

3.4 Toepassing economische realiteit zonder expliciete benoeming

De verschillende toepassingswijzen van de economische realiteit maakt dat dit concept onvoorspelbaar kan zijn. Dit geldt temeer omdat er jurisprudentie is aan te wijzen waarin de economische realiteit niet aan de orde komt, maar het desalniettemin een rol lijkt te hebben gespeeld bij de beslechting van een geschil. Zo wijzen wij bijvoorbeeld op het arrest

Mydibel.^[60] In dat arrest gaat het om een erfpacht-lease-back situatie. Mydibel geeft haar onroerende zaken in erfpacht om ze vervolgens weer terug te leasen. Volgens het Hof van Justitie is herziening van de in aftrek gebrachte btw bij Mydibel niet aan de orde, omdat zij de onroerende zaken nog steeds is blijven gebruiken voor haar belaste prestaties en de transacties binnen de erfpacht-lease-back-situatie een samengestelde prestatie vormen die niet kan worden aangemerkt als levering aan de financiële instelling aan wie de onroerende zaken in erfpacht zijn gegeven. Naar onze mening moet de economische realiteit hierbij een rol hebben gespeeld. Het Hof van Justitie lijkt met name meegewogen te hebben dat er niets verandert aan de situatie van Mydibel. Het Hof van Justitie gebruikt echter het leerstuk van samengestelde prestaties om tot dit resultaat te komen.

Ook kan worden gewezen op de zaak Boehringer waar het Hof van Justitie de advocaat-generaal^[61] volgt, maar in tegenstelling tot de advocaat-generaal de economische realiteit niet benoemt. In de zaak Boehringer gaat het om de vraag wie als afnemer van de prestatie kan worden gekwalificeerd. Het gaat hierbij om de levering van geneesmiddelen. Deze worden door Boehringer als groothandelaar verkocht aan apotheken, die de geneesmiddelen vervolgens verkopen aan particulier verzekerden. De particulier verzekerden declareren die geneesmiddelen vervolgens bij hun particuliere zorgverzekeraar. Boehringer verstrekt later kortingen aan de zorgverzekeraars. In geschil is of Boehringer deze kortingen in mindering mag brengen op haar belaste omzet en aldus de btw begrepen in de kortingsbedragen kan terugkrijgen. Volgens advocaat-generaal Tanchev^[62] zou het een juridische fictie betreffen wanneer de particuliere zorgverzekerden en niet hun particuliere zorgverzekeraars worden beschouwd als eindverbruiker in de distributieketen. Er moet rekening worden gehouden met de economische realiteit. Volgens de A-G is de particuliere zorgverzekeraar de eindverbruiker en is de betaling door de verzekerde een derde betaling. Het Hof van Justitie neemt deze redenering over en verwijst er zelfs expliciet naar in rechtsoverweging 41, maar alleen voor zover de A-G heeft geconcludeerd dat sprake is van een derdebetaling.^[63] Naar onze mening is deze zaak met name opvallend omdat wat ons betreft toepassing van de economische realiteit niet betekent dat het leveringsbegrip zoals wij dit kennen binnen de btw opzij mag worden geschoven. Beoordeeld moet worden wie de macht krijgt om als eigenaar over de geneesmiddelen te beschikken. Dat is naar onze mening de verzekerde en niet de verzekeraar. Het is immers de verzekerde die bepaalt op welk moment hij welke geneesmiddelen aankoopt en de verzekeraar heeft op geen enkel moment de mogelijkheid om te bepalen hoe en waarvoor de geneesmiddelen worden gebruikt.^[64]

In de literatuur komt ook regelmatig naar voren dat de economische realiteit een rol heeft gespeeld in zaken waarin niet over de economische realiteit worden gesproken. Volgens de commissie misbruik van recht heeft het er veel van weg dat het Hof van Justitie in Auto Lease Holland de economische realiteit niet gebruikt om de feiten fiscaal te duiden, maar om te bepalen of de feiten wel eenvoudigweg uit het contract konden worden afgeleid. Kennelijk weerspiegelde de overeenkomst (de juridische werkelijkheid) niet wat partijen in werkelijkheid deden (de economische werkelijkheid of realiteit) of wekten zij met de contracten slechts de schijn dat de leveringen ten laste van Auto Lease kwamen. Het gaat hier niet om het fiscaal duiden van hetgeen is afgesproken, maar om wat daaraan vooraf gaat. Het bepalen van wat partijen hebben afgesproken en bezien of zij daar daadwerkelijk uitvoering aan hebben gegeven.^[65] Ook Sparidis wijst erop dat het voorwerp van de prestatie op grond van de economische realiteit werd geïnterpreteerd in dit arrest.^[66] Wij delen deze visie nu het Hof van Justitie de overeenkomst bestempelt tot financieringsovereenkomst in plaats van een overeenkomst tot levering van brandstof. Hier legt het Hof van Justitie de contractuele betrekkingen naast zich neer en kijkt naar wat werkelijk gebeurt.

Volgens Terra^[67] speelt de economische realiteit een rol in het arrest Temco Europe. Het Hof van Justitie geeft aan dat de verwijzende rechter moet nagaan of de overeenkomsten zoals zij worden uitgevoerd in feite verhuur omvatten. Volgens Terra betekent dit dat de kwalificatie van de prestatie afhankelijk is van de prestatie die daadwerkelijk wordt verricht. Ook leidt Terra uit arresten als DTZ Zadelhoff en Don Bosco af dat de objectieve handeling, zijnde hetgeen economisch gezien tussen partijen wordt gepresteerd, in ogenschouw moet worden genomen.

Sparidis wijst op de jurisprudentie over samengestelde prestaties waarin hij leest dat de economische realiteit ook van belang is, hoewel het Hof van Justitie dat dus niet expliciet benoemt.^[68] Gewezen kan ook worden op de A-G-conclusies in de zaken Aktiebolaget NN,^[69] Alpenchalet Resorts^[70] en Lebara.^[71] In de zaak Aktiebolaget NN gaat het om de vraag of bij de levering en installatie van een kabel sprake is van één prestatie en hoe die prestatie moet worden gekwalificeerd. Volgens advocaat-generaal Léger is het kunstmatig om binnen de tussen partijen gesloten overeenkomst een onderscheid te maken tussen de levering van een kabel en de dienst van de plaatsing ervan. Bij analyse van een samengestelde handeling mag niet worden afgeweken van de economische realiteit. Omdat de bevoegdheid over de kabel te beschikken pas na installatie en de functio neringstoets overgaat zou het volgens Léger niet in overeenstemming zijn met de economische realiteit om ervan uit te gaan dat de opdrachtgever eerst de onderzeese kabel heeft verworven en vervolgens de dienst heeft afgenomen die betrekking heeft op de plaatsing van de kabel. Het Hof van Justitie noemt ook dat het kunstmatig is de handelingen uit elkaar te trekken, maar wijst daarbij niet op de economische realiteit.^[72] Van Doesum en Nellen ten slotte wijzen op de zaak Henfling, waar het Hof van Justitie niet expliciet verwijst naar de economische realiteit, maar deze wel weerspiegeld wordt in de benadering van het Hof.^[73]

4 Conclusie

In dit artikel onderzochten wij het concept van de economische realiteit zoals dit naar voren komt in de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EU. We keken zowel cijfermatig als inhoudelijk naar deze jurisprudentie. Uit onze cijfermatige analyse volgt dat het belang van het concept toeneemt en dat het naar voren komt in arresten die gaan over verschillende onderwerpen. Uit onze inhoudelijke analyse blijkt dat het Hof van Justitie het concept van de economische realiteit op de volgende wijzen toepast:

1. Binnen het leerstuk misbruik van recht.
2. Toepassing en duiding van het recht.
3. Duiding van de feiten.
- 3a. Afwijken van de contractuele bepalingen al dan niet ter voorkoming van misbruik.
4. Maatschappelijke realiteit/werkelijkheid van de ondernemer.

Niet alleen in zaken waarin sprake is van een ongewenst geachte situatie komt dit leerstuk naar voren. Er zijn zelfs meer zaken waarin een dergelijke situatie juist niet aan de orde is. Daarnaast is er ook jurisprudentie aan te wijzen waarin de economische realiteit niet wordt benoemd, maar dit concept toch een rol lijkt te hebben gespeeld bij het oordeel van het Hof van Justitie.

De verschillende verschijningsvormen van de economische realiteit en de jurisprudentie waar het Hof van Justitie de economische realiteit lijkt toe te passen, maar dit niet daadwerkelijk noemt, maken het concept lastig te vatten. Er zal naar onze mening altijd, zowel bij de duiding van de feiten als de duiding van het recht en bij de toepassing van het leerstuk van misbruik van recht rekening gehouden moeten worden met de economische realiteit. Onze cijfermatige analyse heeft laten zien dat het concept in toenemende mate aan de orde komt.

Voetnoten

[1]

Beide auteurs zijn werkzaam bij BDO Accountants & Belastingadviseurs BV bij het Bureau Vaktechniek in Tilburg respectievelijk in Arnhem. Madeleine Merx is daarnaast als bijzonder hoogleraar indirecte belastingen verbonden aan de sectie belastingrecht van de Erasmusuniversiteit.

[2]

HvJ 20 juni 2013, C-653/11, *BNB* 2014/49.

[3]

Richtlijn 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, *Pb EU* 2016, L 193, p. 1-14.

[4]

Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden (Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad), p. 28, 29 en 33.

[5]

Deze analyse is afgesloten op 18 september 2020. Na die datum verschenen uitspraken van het Hof van Justitie zijn niet in deze analyse betrokken.

[6]

HvJ 4 september 2019, C-71/18, *V-N* 2019/46.12.

[7]

HvJ 2 mei 2019, C-224/18 (*Budimex*), *V-N* 2019/24.10.

[8]

HvJ 10 januari 2019, C-410/17 (*A Oy*), *BNB* 2019/88 en HvJ 7 oktober 2010, C-53/09 en C-55/09 (*Loyalty Management*), *V-N* 2010/55.21.

[9]

HvJ 22 november 2018, C-295/17 (*MEO*), *V-N* 2019/2.11, HvJ 5 juli 2018, C-544/16 (*Marcandi*) *BNB* 2018/160 en HvJ 11 juni 2020, C-43/19 (*Vodafone Portugal*), *BNB* 2020/119.

[10]

HvJ 22 februari 2018, C-396/16 (*T-2*), ECLI:EU:C:2018:109.

[11]

HvJ 22 november 2017, C-251/16 (*Cussens*), *BNB* 2018/46, HvJ 17 december 2015, C-419/14 (*WebMindLicenses*), *V-N* 2016/6.14 en HvJ 22 december 2010, C-103/09 (*Weald Leasing*), *BNB* 2011/203.

[12]

HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajver*), *V-N* 2016/31.18. HvJ 29 juni 1999, C-158/98 (*Coffeeshop Siberie*), *BNB* 2000/178.

[\[13\]](#)

HvJ 26 mei 2016, C-607/14 (*Bookit*) en HvJ 12 juli 2012, C-326/11 (*Komen en Zonen*), *BNB* 2012/289.

[\[14\]](#)

HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (*Newey*), *BNB* 2014/49.

[\[15\]](#)

HvJ 25 oktober 2012, C-318/11 en C-319/11 (*Daimler en Widex*), *V-N* 2012/58.15. HvJ 28 juni 2007, C-73/06 (*Planzer Luxembourg*), *V-N* 2007/36.23 en HvJ 7 mei 2020, C-547/18 (*Dong Yang Electronics*), *BNB* 2020/102.

[\[16\]](#)

HvJ 25 april 2013, C-65/11 (*Commissie/Nederland*), *V-N* 2013/24.14 en HvJ 22 mei 2008, C-162/07 (*Amplisientifica en Amplifin*), *V-N* 2008/25.20.

[\[17\]](#)

HvJ 19 juni 2012, C-33/11 (*A Oy*), *V-N* 2012/42.14.

[\[18\]](#)

HvJ 27 oktober 2011, C-504/10 (*Tanoarch*), *V-N* 2011/57.20 en HvJ 22 december 2010, C-277/09 (*RBS Deutschland*), *BNB* 2011/213, HvJ 13 maart 2008, C-437/06 (*Securenta*), HvJ 8 november 2001, C-338/98 (*Commissie/Nederland*), *BNB* 2002/149.

[\[19\]](#)

HvJ 27 mei 2004, C-68/03 (*Lipjes*), *BNB* 2006/46, HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (*DFDS*), *V-N* 1997/1662, 17, HvJ 17 juli 1997, C-190/95 (*ARO Lease*), *V-N* 1997/2933, 7 en HvJ 18 juni 2020, C-276/18 (*Krakvet*), *V-N* 2020/31.14.

[\[20\]](#)

HvJ 10 juli 1984, 42/83 (*Dansk Denkvit*), *ECLI:EU:C:1984:254*.

[\[21\]](#)

HvJ Budimex, reeds aangehaald.

[\[22\]](#)

HvJ A Oy 2019, reeds aangehaald en HvJ Loyalty management, reeds aangehaald.

[\[23\]](#)

HvJ Marcandi, HvJ MEO en HvJ Vodafone Portugal, reeds aangehaald.

[\[24\]](#)

HvJ T-2, reeds aangehaald.

[\[25\]](#)

HvJ Cussens en HvJ Weald Leasing, reeds aangehaald.

[\[26\]](#)

HvJ Newey, reeds aangehaald.

[\[27\]](#)

HvJ RBS Deutschland en Tanoarch, reeds aangehaald.

[\[28\]](#)

HvJ DFDS en HvJ KrakVet, reeds aangehaald.

[\[29\]](#)

HvJ Daimler en Dong Yang, reeds aangehaald.

[\[30\]](#)

HvJ Lajver, reeds aangehaald.

[\[31\]](#)

HvJ Bookit en HvJ Komen en zonen, reeds aangehaald.

[\[32\]](#)

HvJ WebMindLicenses, reeds aangehaald.

[\[33\]](#)

HvJ A Oy 2012, reeds aangehaald.

[\[34\]](#)

HvJ Amplisientifica en Amplifin, reeds aangehaald.

[\[35\]](#)

HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald.

[\[36\]](#)

HvJ ARO Lease, reeds aangehaald.

[\[37\]](#)

Zie ook: A.J. van Doesum en F.J.G. Nellen, 'Economic Reality in EU VAT', wordt gepubliceerd in *EC Tax Review*, paragraaf 2.1. Zij onderscheiden twee hoofdvormen waarin de economische realiteit naar voren komt, als maatstaf voor wat normaal is, die inherent is aan de toepassing van het leerstuk misbruik van recht en als maatstaf voor de btw-realiteit om een doelmatige toepassing van de btw te realiseren. In die laatste vorm functioneert de economische realiteit volgens hen als een filter waarmee alleen die feiten worden geselecteerd die relevant zijn in het licht van de norm die moet worden toegepast.

[\[38\]](#)

HvJ 21 februari 2006, C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170.

[\[39\]](#)

HvJ Weald Leasing, reeds aangehaald.

[\[40\]](#)

HvJ Cussens, reeds aangehaald.

[\[41\]](#)

HvJ RBS Deutschland, reeds aangehaald.

[\[42\]](#)

HvJ Tanoarch, reeds aangehaald.

[\[43\]](#)

HvJ 12 januari 2006, C-354/03, C-355/03 en C-4848/03, V-N 2006/7.20.

[\[44\]](#)

HvJ 2 juli 2006, C-439/04, V-N 2006/42.13.

[\[45\]](#)

Dit wordt ook opgemerkt door C. Evers, 'Btw-carrouselfraude: aanpakken met de botte bijl of bestrijden bij de wortel?', *FF* 2006/163-02 paragraaf 3.

[\[46\]](#)

HvJ Loyalty Management, reeds aangehaald.

[\[47\]](#)

HvJ MEO, reeds aangehaald.

[\[48\]](#)

HvJ Marcandi, reeds aangehaald.

[\[49\]](#)

HvJ Dong Yang, reeds aangehaald.

[\[50\]](#)

HvJ T-2, reeds aangehaald.

[\[51\]](#)

HvJ Newey, reeds aangehaald.

[\[52\]](#)

Zie J.P.W.H.T. Becks en N.P. Arzini, 'Afnemer? Kiest u maar!', *WFR* 2016/199, onderdeel 2.1 en M.M.W.D. Merckx en K. Verburg, 'In het web van WebmindLicenses: dubbele heffing bij misbruik van recht?', *WFR* 2016/104, onderdeel 5.

[\[53\]](#)

HvJ A Oy 2019, reeds aangehaald.

[\[54\]](#)

HvJ MEO, reeds aangehaald.

[\[55\]](#)

HvJ Vodafone Portugal, reeds aangehaald.

[\[56\]](#)

Zie bijvoorbeeld Vereniging voor Belastingwetenschap, *Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap)*, nr. 214, Deventer: Wolters Kluwer 2001, p. 18, W.A.P. Nieuwenhuizen, 'BTW: Leuker kunnen we het niet maken, ingewikkelder wel', *NFR* 2001/1545, p. 3, M.E. van Hilten, 'Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk', *WFR* 1997, p. 1374.

[\[57\]](#)

Wij doelen hier op Paul Newey, A Oy en Krakvet. In Krakvet wordt dit door het Hof van Justitie niet in zoveel woorden benadrukt.

[58]

Zoals wij hiervoor in paragraaf 3.2 hebben geschreven is niet helder of in de zaak Newey sprake is van een ongewenste situatie waarin geen sprake is van misbruik van recht of een situatie waarin wel sprake is van misbruik van recht.

[59]

Zoals wij hiervoor in paragraaf 3.2 hebben geschreven is niet helder of in de zaak Newey sprake is van een ongewenste situatie waarin geen sprake is van misbruik van recht of een situatie waarin wel sprake is van misbruik van recht.

[60]

HvJ 27 maart 2019, C-201/18, V-N2019/23.16.

[61]

A-G-conclusie van 11 juli 2017, C-462/16, V-N2017/37.26.9.

[62]

Conclusie van A-G Tanchev van 11 juli 2017, C-462/16, ECLI:EU:C:2017:534.

[63]

HvJ 20 december 2017, C-462/16, V-N2018/4.9.

[64]

Zie het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak Auto Lease Holland, HvJ 6 februari 2003, C-185/01, BNB 2003/171.

[65]

Rapport van de commissie misbruik van recht, *Misbruik van recht. Een nationaal, internationaal en Unierechtelijk perspectief*, (Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap nr. 256), 2016, p. 89 en 90.

[66]

E. Sparidis, 'De rechtsbetrekking in de BTW', *WFR* 2015/290, onderdeel 3.1.

[67]

E.T. Terra, 'Waan of werkelijkheid: de economische reële prestatie', *MBB* 2012, nr. 10, p. 364-368.

[68]

E. Sparidis, 'De rechtsbetrekking in de BTW', *WFR* 2015/290, onderdeel 3.1.

[69]

Conclusie van A-G Léger van 14 september 2006, C-111/05, ECLI:EU:C:2006:575.

[70]

Conclusie van A-G Bobek van 5 september 2018, C-552/17, ECLI:EU:C:2018:665.

[71]

Conclusie van A-G Jääskinen van 8 december 2011, C-520/10, ECLI:EU:C:2011:818.

[72]

HvJ 29 maart 2007, C-111/05, V-N2007/18.22, r.o. 25.

[73]

A.J. van Doesum en F.J.G. Nellen, a.w., paragraaf 3.2.2.1.