

WFR 2020/231

# Handelen als overheid en het collectief belang: open deur voor btw-compensatie?

Mr. N.P. ARZINI EN J.L. VAN VERSEVELD LL.M.<sup>1</sup>

## 1 Inleiding

De overheid is van iedereen, voor iedereen, altijd, overal, aldus de overheid.<sup>2</sup> Toch komt het voor dat er rechtszaken zijn waarbij de overheid zelf de enige betrokkene is: als belastingplichtige, als Belastingdienst en als rechter. Recent was dat ook tweemaal het geval.<sup>3</sup> Deze rechtszaken zijn met name voor btw-specialisten interessant. In beide rechtszaken stond namelijk het recht op btw-compensatie centraal. De gemeente Krimpen aan den IJssel heeft compensatie geclaimd van btw op kosten voor de exploitatie van twee gemeentelijke begraafplaatsen. Deze claim werd door de Belastingdienst bestreden.<sup>4</sup> Hetzelfde geldt voor gemeente Barendrecht. Deze gemeente meende recht te hebben op compensatie van btw op kosten voor re-integratie en outplacement, terwijl de Belastingdienst ook deze claim bestreed.<sup>5</sup>

In deze bijdrage gaan wij in op deze arresten en de daaruit voortvloeiende rechtsregels. In het bijzonder behandelen wij twee onderwerpen. In het arrest gemeente Krimpen aan den IJssel staat centraal hoe moet worden vastgesteld of een gemeente of provincie 'als overheid' handelt. In het arrest gemeente Barendrecht staat dit handelen 'als overheid' daarentegen vast en gaat het met name over de vraag hoe moet worden vastgesteld of een gemeente of provincie in het collectief belang han-

delt (en niet in het belang van een individuele derde). Voordat wij ingaan op deze arresten en deze twee onderwerpen gaan wij eerst in op de totstandkoming van het btw-compensatiefonds en de uitzondering van het compensatierecht voor verstrekkingen aan individuele derden.

## 2 Het recht op btw-compensatie

Sinds 1 januari 2003 hebben publiekrechtelijke lichamen<sup>6</sup> de mogelijkheid gekregen om aan hen in rekening gebrachte btw te compenseren bij het BTW-compensatiefonds.<sup>7</sup> Het doel van het BTW-compensatiefonds is om de btw te laten vervallen als relevante beslissingsfactor bij de keuze tussen inbesteding en uitbesteding.<sup>8</sup> Het BTW-compensatiefonds wordt overigens bekostigd uit het gemeentefonds en het provinciefonds.<sup>9</sup>

Publiekrechtelijke lichamen hebben recht op compensatie ter financiering van in rekening gebrachte of geheven btw,<sup>10</sup> voor zover deze btw betrekking heeft op goederen en diensten die door het publiekrechtelijke lichaam worden gebezigd anders dan in het kader van zijn onderneming.<sup>11</sup> Hier gaan wij in onderdeel 2.1 na-

1 Nino en Lennart zijn beide verbonden aan de praktijkgroep *Indirect Tax* van Ernst & Young Belastingadviseurs LLP. Nino is daarnaast verbonden aan de vakgroep *Belastingrecht* van de Erasmus Universiteit. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

2 <https://www.overheid.nl/zo-werkt-de-overheid>, geraadpleegd op 5 augustus 2020.

3 Dit is op zich merkwaardig, aangezien dergelijke rechtszaken ongetwijfeld veel tijd en (gemeenschaps)geld kosten.

4 HR 19 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1070, V-N 2020/33.19 (Gemeente Krimpen aan den IJssel).

5 HR 10 juli 2020, ECLI:NL:HR:2020:1273, V-N 2020/34.16 (Gemeente Barendrecht).

6 Hiermee doelen wij op gemeenten en provincies, zie art. 1 lid 1 onderdeel c Wet op het BTW-compensatiefonds. Het recht op compensatie geldt ook voor regionaal openbaar lichamen, maar die laten wij omwille van het gemak en de leesbaarheid hier buiten beschouwing.

7 Wet van 27 juni 2002, houdende de Wet op het BTW-compensatiefonds, Stb. 2002, 399.

8 Kamerstukken II 1999/00, 27293, 3 (MvT), p. 1.

9 Kamerstukken II 1999/00, 27293, 3 (MvT), p. 8.

10 Ter zake van verrichte leveringen en diensten aan de gemeente of provincie, door de gemeente of provincie verrichte intracommunautaire verwervingen en ter zake van de invoer van voor de gemeente of provincie bestemde goederen. Zie art. 3 onderdeel a, b en c Wet op het BTW-compensatiefonds.

11 Art. 3 Wet op het BTW-compensatiefonds.

der op in. Het recht op compensatie wordt uitgesloten voor goederen en diensten die gebezigd worden (a) om verstrekt, verleend of ter beschikking gesteld te worden aan een of meer individuele derden of (b) voor het verrichten van prestaties die – wanneer verricht door een ondernemer – zijn vrijgesteld van btw.<sup>12</sup> Hier gaan wij in onderdeel 2.2 nader op in.

### 2.1 Anders dan in het kader van de onderneming

Het recht op compensatie geldt uitsluitend voor btw die betrekking heeft op goederen en diensten die door het publiekrechtelijk lichaam worden gebezigd anders dan in het kader van zijn onderneming. Er moet dus eerst worden getoetst of prestaties niet reeds vallen binnen het bereik van de Wet op de omzetbelasting 1968 ('Wet OB'). Als een publiekrechtelijk lichaam belast(bar)e handelingen verricht, is btw-compensatie namelijk niet aan de orde.

Er kan dus een onderscheid worden gemaakt tussen het gebruik voor belast(bar)e handelingen (mogelijk btw-aftrek) en gebruik anders dan in het kader van de onderneming (geen btw-aftrek, mogelijk btw-compensatie). Het is daarom noodzakelijk om te beoordelen of het publiekrechtelijk lichaam handelt als belastingplichtige dan wel als niet-belastingplichtige.

Ook een publiekrechtelijk lichaam handelt als belastingplichtige als hij een economische activiteit verricht. Voordat moet worden beoordeeld of sprake is van een economische activiteit,<sup>13</sup> moet worden beoordeeld of het publiekrechtelijk lichaam een prestatie onder bezwarende titel verricht.<sup>14</sup> Een bezwarende titel vereist dat er een rechtsbetrekking tussen partijen bestaat op basis waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld. De vergoeding dient bovendien in rechtstreeks verband met de levering van een goed of dienst te zijn betaald én de werkelijke tegenwaarde van die levering vormen.<sup>15</sup> 'Onder bezwarende titel' is dus niet een-op-een hetzelfde als 'tegen vergoeding'.<sup>16</sup> Of sprake is van een economische activiteit moet blijken uit alle omstandigheden waaronder een handeling heeft plaatsgevonden. Indien géén sprake is van een bezwarende titel, dan wel geen sprake is van een economische activiteit, vindt de acti-

viteit plaats buiten het kader van de onderneming en ligt de weg voor btw-compensatie in beginsel open.

## “De reikwijdte van het begrip ‘als overheid’ wordt niet nader gedefinieerd”

Activiteiten verricht door publiekrechtelijke lichamen vallen buiten de btw-heffing als het publiekrechtelijk lichaam deze activiteiten verricht 'als overheid'.<sup>17</sup> De reikwijdte van het begrip 'als overheid' wordt in de btw-wetgeving niet nader gedefinieerd. De rechtspraak geeft gelukkig meer aanknopingspunten. Het Hof van Justitie heeft meermaals aandacht besteed aan het handelen als overheid.<sup>18</sup> Uit deze jurisprudentie blijkt dat voor een handelen 'als overheid' aan de volgende voorwaarden moet zijn voldaan:

1. het gaat om een publiekrechtelijk lichaam;<sup>19</sup>
2. dat economische activiteiten verricht in de zin van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn;
3. dat handelt binnen een specifiek geldend juridisch regime.

Van de drie genoemde voorwaarden voor het handelen als overheid vormt met name de laatste vaak onderwerp van discussie. Een publiekrechtelijk lichaam handelt binnen een specifiek geldend juridisch regime als het gebruikmaakt van zogenoemde overheidsprerogatieven.<sup>20</sup> Dit zijn voorrechten of bevoegdheden die uitsluitend door het publiekrechtelijke lichaam gebruikt of uitgeoefend mogen worden.<sup>21</sup> Het verrichten van een

<sup>17</sup> Art. 13 Btw-richtlijn.

<sup>18</sup> O.a. HvJ 17 oktober 1989, C-231/87, ECLI:EU:C:1989:381 (Carpaneto Piacentino), FED 1990/312, HvJ 14 december 2000, C-446/98, ECLI:EU:C:2000:691 (Câmara Municipal do Porto), NTFR 2000/1927 en HvJ 19 januari 2017, C-344/15, ECLI:EU:C:2017:28 (National Roads Authority), BNB 2017/167.

<sup>19</sup> In HvJ 29 oktober 2015, C174/14, ECLI:EU:C:2015:733 (Saudaçor), V-N 2015/57.13 ging het om een (naamloze) vennootschap die diensten op het gebied van de regionale gezondheidsdienst verrichtte. Het HvJ oordeelt dat het mogelijk is dat een dergelijke vennootschap kwalificeert als publiekrechtelijk lichaam. Dit dient de verwijzende rechter na te gaan.

<sup>20</sup> HvJ EG 14 december 2000, C-446/98, ECLI:EU:C:2000:691 (Câmara Municipal do Porto), NTFR 2000/1927.

<sup>21</sup> Besluit van 25 januari 2012, nr. BLKB2012/175M, Stcrt. 2012, 2128, p. 2.

<sup>12</sup> Art. 4 Wet op het BTW-compensatiefonds.

<sup>13</sup> Art. 9 Btw-richtlijn. Zie ook art. 7 lid 1 en 2 Wet OB.

<sup>14</sup> Art. 2 Btw-richtlijn. Zie ook art. 1 Wet OB.

<sup>15</sup> HvJ EG 8 maart 1988, C-102/86, ECLI:EU:C:1988:120 (Apple and Pear Development Council) en HvJ EG 5 februari 1981, C-154/80, ECLI:EU:C:1981:38 (Coöperatieve aardappelen be- waarplaats).

<sup>16</sup> HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334 (Gemeente Borsele), BNB 2016/186.

wettelijke taak vereist overigens niet altijd het gebruik van overheidsprerogatieven.

Het Hof van Justitie brengt doorgaans meteen nuance aan in bovenstaande opsomming. Als publiekrechtelijke lichamen op dezelfde wijze economische activiteiten verrichten als andere btw-ondernemers, dan kan van overheidshandelen geen sprake zijn. Deze begrenzing moet concurrentievervalsing voorkomen. Publiekrechtelijke lichamen worden dus alsnog als belastingplichtige voor de btw aangemerkt als behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentieverstoring 'van enige betekenis' leidt. Het kan niet zo zijn dat een publiekrechtelijk lichaam geen btw in rekening brengt terwijl een concurrerend marktdeelnemer dat wel moet doen.<sup>22</sup> De volgende uitgangspunten van het HvJ zijn bij de beoordeling van concurrentievervalsing van belang:<sup>23</sup>

1. beoordeeld moet worden of met een handeling zelf in concurrentie wordt getreden. Of dit (eventueel slechts) op een plaatselijke markt het geval is, geeft niet de doorslag;
2. potentiële concurrentievervalsing is voldoende zolang deze niet zuiver hypothetisch is;
3. concurrentievervalsing moet van meer dan onbeduidende omvang zijn.

Btw op inkopen door gemeenten en provincies kan niet in aftrek worden gebracht als die inkopen worden gebruikt voor een activiteit die 'als overheid' wordt verricht. De gemeente valt voor die activiteit immers buiten de reikwijdte van de btw. Een voorbeeld: gemeenten geven paspoorten uit. Voor de vervaardiging daarvan krijgen gemeenten een factuur inclusief btw van de producent. De btw is niet aftrekbaar omdat de uitgifte van paspoorten een overheidstaak is; de uitgifte van paspoorten is wettelijk uitsluitend voorbehouden aan gemeenten en van marktdeelname (met concurrerende partijen) is geen sprake. In de praktijk leidt dit tot een duurder paspoort. De kostprijs van de paspoorten stijgt als de gemeente de btw daarin opneemt en doorberekent. Deze tendens, duurdere overheidsprestaties, heeft ertoe geleid dat gemeenten en provincies meer zelf deden en minder tot uitbesteding overgingen. De btw werkte dus als prikkel ten behoeve van investering. De invoering van het btw-compensatiefonds in 2003 moest een einde maken aan deze praktijk. Het toekennen van het btw-aftrekrecht aan gemeenten en provincies is op grond van dwingendrechtelijke Europese regelgeving

niet toegestaan. Een nationale regeling als het btw-compensatiefonds is wel toegestaan.<sup>24</sup>

## 2.2 Uitsluiting van compensatie

Het btw-aftrekrecht is niet onbeperkt. Btw-ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten, kunnen geen btw op inkopen in aftrek brengen. In gelijke zin is ook het recht op btw-compensatie niet onbeperkt. Art. 4 Wet op het BTW-compensatiefonds sluit bepaalde prestaties uit van btw-compensatie.<sup>25</sup> Van btw-compensatie zijn uitgesloten goederen en diensten die een publiekrechtelijk lichaam inkoop:

1. om te verstrekken aan een of meer individuele derden;
2. voor prestaties die – indien zij door een btw-ondernemer zouden zijn verricht – btw-vrijgesteld worden verricht.

Gemeenten en provincies hebben dus geen recht op btw-compensatie voor prestaties waarvoor zij als btw-ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Deze uitsluitingsgrond waarborgt dat dezelfde prestaties op voor de btw gelijke wijze worden behandeld.

Daarnaast wordt het recht op compensatie uitgesloten voor prestaties die worden verstrekt aan een of meer individuele derden. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever btw-compensatie enkel heeft willen invoeren voor prestaties aan de collectiviteit.<sup>26</sup> Bij een verstrekking aan een individuele derde is geen sprake meer van een prestatie aan de collectiviteit. Art. 3 Wet op het BTW-compensatiefonds stelt niet voor niets als eis dat gemeenten en provincies ingekochte goederen of diensten 'bezigen'; het verbruiken van de goederen of diensten door deze ter beschikking te stellen als gemeenschapsvoorziening.<sup>27</sup> Btw op inkopen is dus niet compensabel als gemeenten en provincies als intermediair optreden waarbij (uitsluitend) individuele derden het feitelijk gebruik van de goederen of diensten hebben. In onderdeel 5 gaan wij dieper in op deze uitsluitingsgrond.

<sup>22</sup> HvJ EU 19 januari 2017, C-344/15, ECLI: EU:C:2017:28 (National Roads Authority), BNB 2017/167 en HvJ EG 8 juni 2006, C-430/04, ECLI:EU:C:2006:374 (Feuerbestattungsverein Halle), NTFR 2006/938.

<sup>23</sup> HvJ EG 16 september 2008, C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505 (Isle of Wight), V-N 2008/47.21.

<sup>24</sup> Ministerie van Financiën (2010), *Eindrapport doorlichting btw-compensatiefonds*, p. 13.

<sup>25</sup> Art. 13 Wet op het BTW-compensatiefonds kent nog enkele uitsluitingen die voor dit artikel niet relevant zijn. Wij gaan hier dan ook verder niet op in.

<sup>26</sup> Kamerstukken II 1999/00, 27293, 3 (MvT), p. 3.

<sup>27</sup> Besluit van 25 januari 2012, nr. BLKB2012/175M, Stcrt. 2012, 2128, p. 12.

### 3 De arresten van de Hoge Raad

In dit onderdeel gaan wij in op de recente arresten van de Hoge Raad over btw-compensatie. Eerst behandelen wij het arrest inzake de gemeente Krimpen aan den IJssel. Hier staat met name het handelen 'als overheid' centraal. Daarna gaan wij in op het arrest gemeente Barendrecht, waar met name ter discussie staat of sprake is van een verstrekking aan een individuele derde. Het commentaar in de literatuur (tot nu toe) en onze eigen mening en visie nemen wij op in de onderdelen 4 en 5 bij onze analyse van het handelen 'als overheid' en van de uitzonderingsgrond voor verstrekkingen aan een of meer individuele derden.

#### 3.1 Arrest gemeente Krimpen aan den IJssel

De gemeente Krimpen aan den IJssel exploiteert twee gemeentelijke begraafplaatsen. Het is op grond van art. 33 Wet op de lijkbezorging ('Wlb') voor elke gemeente verplicht om voor zich of met een of meer andere gemeenten minimaal één gemeentelijke begraafplaats te hebben. De exploitatie van de gemeentelijke begraafplaats houdt in dat de gemeente tegen vergoeding grafrechten uit geeft op graven, urnenkelders en asverstrooingsgraven. De gemeente voldoet geen btw ter zake van de ontvangen vergoedingen. De gemeente maakt kosten met btw voor de aanleg, onderhoud, uitbreiding en inrichting van beide gemeentelijke begraafplaatsen.

De gemeente heeft de aan haar in rekening gebrachte btw die ziet op de exploitatie van twee gemeentelijke begraafplaatsen gecompenseerd via het BTW-compensatiefonds. De inspecteur heeft per brieven van 25 november 2008 een deel van de in de jaren 2003 tot en met 2007 aan de gemeente uitbetaalde btw-compensatie teruggevorderd. Na eerst in vier gerechtelijke instanties te hebben gesteggeld over de vraag of deze brieven kwalificeren als een beschikking,<sup>28</sup> zijn partijen overeengekomen opnieuw te procederen tegen een op 6 november 2012 door de Belastingdienst uitgereikte beschikking. In de procedure staat primair centraal of de gemeente bij het maken van de kosten 'als overheid' heeft gehandeld. Subsidiair is in geschil of de gemeente

als zij als belastingplichtige had gehandeld, de btw-vrijstelling voor lijkbezorging<sup>29</sup> had kunnen toepassen.<sup>30</sup>

De Hoge Raad komt, anders dan de advocaat-generaal,<sup>31</sup> tot de conclusie dat de gemeente niet heeft gehandeld 'als overheid' bij het exploiteren van de gemeentelijke begraafplaatsen.<sup>32</sup> De Hoge Raad overweegt hiertoe ten eerste dat er op grond van de Wlb twee soorten begraafplaatsen zijn: gemeentelijke begraafplaatsen en bijzondere begraafplaatsen. Kerkgenootschappen, privaatrechtelijke rechtspersonen dan wel natuurlijke personen kunnen op bijzondere begraafplaatsen grafrechten verlenen zoals een gemeente dat op een gemeentelijke begraafplaats doet. De Wlb maakt op dit punt geen onderscheid tussen gemeentelijke begraafplaatsen en bijzondere begraafplaatsen. De opvatting van het Hof dat de gemeente bij het uitgeven van grafrechten gebruikmaakt van overheidsbevoegdheden is dan ook onjuist. Dat de gemeente in de plaatselijke verordening aanwijzingen heeft gegeven over het beheer en onderhoud van de begraafplaatsen doet hier niet aan af, nu deze regels geen verband houden met het uitgeven van grafrechten. Dat de prijsvorming van de grafrechten plaatsvindt op basis van de Gemeentewet is ook niet relevant, aangezien de door de gemeente verrichte handelingen moeten worden onderscheiden van de vergoeding die daar tegenover staat. Verwijzing moet volgen om te beoordelen of de gemeente de begraafplaatsen mede gebruikt voor een of meer te onderscheiden niet-economische activiteiten.

#### 3.2 Arrest gemeente Barendrecht

De gemeente Barendrecht heeft in de jaren 2007 tot en met 2013 op grond van de Wet werk en bijstand ('Wwb') aan werkloze inwoners aan wie zij algemene bijstand uitkeerde, ondersteuning geboden bij het verkrijgen van algemeen geaccepteerde arbeid (arbeidsinschakeling). De gemeente is hiertoe verplicht.<sup>33</sup> De bijstandsgerechtigde is overigens verplicht gebruik te maken van de geboden ondersteuning en mee te werken aan een onderzoek naar zijn mogelijkheden tot arbeidsinschakeling. Indien hij hier niet aan voldoet, kan de gemeente de bijstand verlagen of opschorten. De gemeente heeft voor bijstandsgerechtigden die zeer moeilijk bemiddelbaar zijn op de arbeidsmarkt, externe dienstverleners

<sup>28</sup> Wij gaan in onze bijdrage niet verder in op de formeelrechtelijke aspecten die in deze procedure centraal stonden. Zie Rb. Den Haag 10 september 2015, ECLI:NL:RBDHA:2015:10956, V-N 2015/63.3, HR 16 januari 2015, ECLI:NL:HR:2015:76, V-N 2015/8.16, Hof Den Haag 11 januari 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ6226, V-N 2013/20.2.4 en Rb. Den Haag 13 juli 2011, ECLI:NL:RBDHA:2011:BT8407, V-N Vandaag 2011/2931.

<sup>29</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel h Wet OB.

<sup>30</sup> In dat geval is de btw namelijk niet compensabel, zie art. 4 lid 1 onderdeel b Wet op het BTW-compensatiefonds.

<sup>31</sup> Concl. A-G Ettema 28 februari 2019, ECLI:NL:PHR:2019:185, punt 3.29, V-N 2019/21.9.

<sup>32</sup> HR 19 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1070, r.o. 3.4.2 t/m 3.4.4, V-N 2020/33.19 (Gemeente Krimpen aan den IJssel).

<sup>33</sup> Art. 7 lid 1 onderdeel a Wwb.

ingeschakeld om tegen vergoeding de begeleiding van de bijstandsgerechtigden te verzorgen. Voor deze re-integratiediensten hebben de externe dienstverleners facturen met btw uitgereikt aan de gemeente. De gemeente heeft daarnaast een afgetreden wethouder een wachtgelduitkering toegekend. Ook voor de wachtgelduitkering geldt een verplichting voor de ontvanger ervan om mee te werken aan geboden begeleiding bij het zoeken naar passende arbeid. In dit kader heeft de gemeente een loopbaanbegeleidingsbureau ingeschakeld om de voormalig wethouder tegen vergoeding te begeleiden bij het vinden van een nieuwe werkkring. Het loopbaanbegeleidingsbureau heeft facturen met btw gestuurd aan de gemeente.

De gemeente heeft de aan haar in het kader van re-integratie en loopbaanbegeleiding in rekening gebrachte btw gecompenseerd via het btw-compensatiefonds. De inspecteur heeft de gecompenseerde btw daarna teruggevorderd. In geschil is of de gemeente de goederen en diensten heeft gebezigd om verstrekt, verleend of ter beschikking gesteld te worden aan een of meer individuele derden.<sup>34</sup> Het Hof oordeelde eerder al dat daar geen sprake van was en dat de gemeente recht had op compensatie.<sup>35</sup>

De Hoge Raad overweegt dat uit de totstandkomingsgeschiedenis niet kan worden afgeleid dat de wetgever heeft bedoeld compensatie uit te sluiten in alle gevallen waarin een of meer individuele derden de goederen of diensten feitelijk gebruiken.<sup>36</sup> Het recht op compensatie wordt enkel uitgesloten wanneer het afnemen van de goederen of diensten in overheersende mate plaatsvindt omwille van het individuele belang van die derden. Dat is in elk geval niet zo als die derden wettelijk verplicht zijn gebruik te maken van de aangeboden goederen en diensten en de compensatiegerechtigde aan een weigering ervan gebruik te maken negatieve gevolgen voor die derden kan verbinden. In die omstandigheden moet namelijk worden aangenomen dat de compensatiegerechtigde de goederen en diensten heeft aangeschaft in verband met het belang van zijn eigen organisatie en bestuur dan wel het collectieve belang. De gemeente heeft dan ook recht op compensatie.

#### 4 Handelen 'als overheid'

Een publiekrechtelijk lichaam heeft enkel recht op btw-compensatie als hij de afgenomen goederen en/of dien-

sten 'bezigt anders dan in het kader van zijn onderneming'.<sup>37</sup> Dit lijkt op basis van de huidige wetgeving wat vaag en dat is het ook. Wij verwijzen in dit kader naar art. 15 Wet OB zoals dat tot en met 31 december 2006 luidde. Toen gold als voorwaarde voor het recht op aftrek van voorbelasting dat de door de ondernemer afgenomen goederen en diensten werden gebezigd 'in het kader van zijn onderneming'. Een en ander is des te meer van belang gelet op de koppeling tussen de Wet OB en de Wet op het BTW-compensatiefonds.<sup>38</sup> Inmiddels is in de Wet OB de zinsnede 'worden gebezigd in het kader van de onderneming' vervangen door 'worden gebruikt voor belaste handelingen'.<sup>39</sup> Wij zijn van mening dat de koppeling tussen art. 15 Wet OB en art. 3 Wet op het BTW-compensatiefonds is blijven bestaan.<sup>40</sup> Dat is ook logisch gelet op de totstandkomingsgeschiedenis, de nadrukkelijke koppeling tussen deze artikelen vóór de genoemde wetswijziging en het doel van deze wetswijziging.<sup>41</sup>

### "Wij adviseren de wetgever de slotzin van art. 3 Wet op het BTW-compensatiefonds anders te formuleren"

Wij vinden de term 'anders dan in het kader van de onderneming' desalniettemin bijzonder ongelukkig. Deze term veroorzaakt verwarring, zeker nu het alweer 13 jaar geleden is dat art. 15 Wet OB op dit punt is gewijzigd. Van goede wetgeving mag worden verwacht dat deze duidelijk is en dat niet terug in de tijd moet worden gegaan om begrip te krijgen van een begrip. Wij adviseren de wetgever daarom om de slotzin van art. 3 Wet op het BTW-compensatiefonds als volgt te formule-

<sup>37</sup> Art. 3 slotzin Wet op het BTW-compensatiefonds.

<sup>38</sup> Zie art. 1 lid 2 Wet op het BTW-compensatiefonds, dat bepaalt dat begrippen in de Wet op het BTW-compensatiefonds die zijn ontleend aan de Wet OB, dezelfde betekenis hebben als de begrippen in de Wet OB.

<sup>39</sup> Art. 15 lid 1 Wet OB, zie Wet van 14 december 2006, houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten, Stb. 2006, 682.

<sup>40</sup> Zie ook concl. A-G Ettema 28 februari 2019, ECLI:NL:PHR:2019:185, V-N 2019/21.9.

<sup>41</sup> Dat was immers de uitbreiding van het recht op aftrek van voorbelasting naar aanleiding van het arrest Charles & Charles-Tijmens. Zie Kamerstukken II 2006/07, 30804, nr. 3.

<sup>34</sup> In dat geval geldt namelijk dat het recht op compensatie wordt uitgesloten. Zie art. 4 lid 1 onderdeel a Wet op het BTW-compensatiefonds.

<sup>35</sup> Hof Den Haag 15 juni 2018, ECLI:NL:GHDHA:2018:1474, V-N 2018/55.1.7.

<sup>36</sup> HR 10 juli 2020, ECLI:NL:HR:2020:1273, r.o. 3.2.4, V-N 2020/34.16 (Gemeente Barendrecht).



ren: 'voorzover die belasting betrekking heeft op goederen en diensten die het publiekrechtelijk lichaam of regionaal openbaar lichaam gebruikt anders dan voor belaste handelingen'. Hiermee wordt een perfecte aansluiting gerealiseerd met de Wet OB. Tegen de door ons voorgestelde formulering kan nog worden ingebracht dat hiermee in de basis een recht op compensatie van btw ontstaat voor btw-vrijgestelde prestaties. Dat is naar onze mening echter niet bezwaarlijk. In zoverre sprake is van gebruik voor btw-vrijgestelde prestaties wordt het recht op compensatie immers toch al uitgesloten.<sup>42</sup> De door ons voorgestelde formulering bereikt uiteindelijk dus exact wat de wetgever bij invoering van de Wet op het BTW-compensatiefonds op dit punt heeft beoogd.

Dat de huidige terminologie behoorlijk achterhaald is, wordt nog eens extra benadrukt door het arrest Landkreis Potsdam-Mittelmark.<sup>43</sup> Uit dit arrest blijkt dat activiteiten die 'als overheid' worden verricht voor de btw kwalificeren als niet-economische activiteiten die van het bedrijf deel uitmaken. Met andere woorden dergelijke activiteiten worden voor bedrijfsdoeleinden verricht. Kosten die voor dergelijke activiteiten worden gemaakt, worden derhalve gebezigd binnen het kader van de onderneming. Overigens ligt op dit moment een prejudiciële vraag voor die vergelijkbaar is met die uit het arrest Landkreis Potsdam-Mittelmark.<sup>44</sup> Op basis van de huidige stand van de jurisprudentie hebben publiekrechtelijke lichamen naar de letter van de Wet op het BTW-compensatiefonds dus vrijwel geen recht meer op compensatie van btw. Uiteraard is dit niet de bedoeling en moet in onze optiek in dit geval een teleologische en een wetshistorische interpretatie prevaleren boven een zuiver grammaticale interpretatie.

Op basis van de door ons voorgestane interpretatie van de term 'buiten het kader van de onderneming' is dus relevant of het publiekrechtelijk lichaam goederen en diensten gebruikt 'anders dan voor belaste handelingen'. Dit kan zijn voor handelingen die niet zijn belast omdat zij 'als overheid' worden verricht of voor handelingen die niet zijn belast omdat zij buiten de reikwijdte van de btw vallen (hierna: niet-economische activiteiten). Op deze niet-economische activiteiten gaan wij in deze bijdrage verder niet in.<sup>45</sup>

In onderdeel 2 zijn wij reeds ingegaan op wanneer activiteiten 'als overheid' worden verricht. Het arrest Krimpen aan den IJssel heeft op dit punt reeds veel pennen in beweging gebracht. Zo wordt in de literatuur genoemd dat de Hoge Raad een nieuwe norm introduceert door een cumulatieve toets te hanteren (wettelijke taak én overheidsprerogatieven) – overigens conform die van het Hof van Justitie in het arrest Câmara Municipal do Porto.<sup>46</sup> Willemsen is van mening dat de Hoge Raad de toets aanscherpt door een functioneel verband te eisen tussen het overheidsprerogatief en de prestatie.<sup>47</sup> Soltysik is van mening dat de Hoge Raad een verkeerde afslag neemt door te oordelen dat de gemeente in casu geen overheidsprerogatieven toekomt.<sup>48</sup>

In onze optiek is ten eerste interessant om vast te stellen of de Hoge Raad dezelfde toets hanteert als het Hof van Justitie. De toets die het Hof van Justitie hanteert, is helder. Vastgesteld moet worden of het publiekrechtelijk lichaam handelt in het kader van een specifiek voor hem geldend juridisch regime. Daarvan is sprake als het publiekrechtelijk lichaam handelt in het kader van een overheidsprerogatief.<sup>49</sup> De overwegingen van de Hoge Raad passen naadloos op de hiervóór genoemde toets die het Hof van Justitie hanteert.

Een tweede vraag is of de Hoge Raad hiermee een andere toets hanteert dan hij eerder deed. Dit is naar onze mening niet het geval. Immers oordeelde de Hoge Raad reeds in 2003 dat het feit dat sprake is van een wettelijke taak niet voldoende is voor het handelen als overheid.<sup>50</sup> In die zaak gebruikte een gemeente geen overheidsprerogatieven bij de levering van ingezameld glas. Uit dit arrest kan dus al worden afgeleid dat het gaat om de overheidsprerogatieven. Overigens vragen wij ons af of aan het handelen als overheid nu de eis wordt gesteld dat sprake moet zijn van een wettelijke taak. Die eis zijn wij niet terugkomen in de jurisprudentie van het Hof van Justitie, al zal bij gebruikmaking van overheidsprerogatieven in de praktijk veelal wel sprake zijn van een wettelijke taak.

Ten derde kan de vraag worden gesteld of het oordeel van de Hoge Raad in het arrest Gemeente Krimpen aan den IJssel wel juist is. In onze optiek is dat het geval. Wij zien amper verschil tussen de voorwaarden waaronder de gemeente de gemeentelijke begraafplaats exploi-

42 Art. 4 lid 1 onderdeel b Wet op het BTW-compensatiefonds.

43 HvJ EU 15 september 2016, C-400/15, ECLI:EU:C:2016:687, V-N 2016/47.17 (Landkreis Potsdam-Mittelmark).

44 Prejudiciële vraag 18 juni 2020, C-269/20 (S).

45 Wij verwijzen voor een uitleg van dit begrip naar S.B. Cornielje & H.W.M. van Kesteren, 'Een breuk forceren: Het vaststellen en toepassen van de pre-pro rata in de btw', TFO 2020/166.1.

46 A.M. de Wit, FED 2020/106 en Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2020/33.19.

47 B. Willemsen, NLF 2020/1449.

48 M.W.C. Soltysik, NTFR 2020/1948.

49 HvJ EG 13 december 2007, C-408/06, ECLI:EU:C:2007:789, V-N 2008/3.21 (Franz Götz).

50 HR 16 mei 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF8705, BNB 2003/258 (Gemeente Delfzijl).

teert en waaronder een privaatrechtelijk rechtssubject een bijzondere begraafplaats exploiteert. Dat de gemeente in een gemeentelijke verordening bepaalde regels mag treffen, is in dit kader niet relevant. Waar het namelijk om gaat, is of de gemeente in het kader van de voor de btw relevante activiteit (te weten de uitgifte van grafrechten) gebruikmaakt van overheidsprerogatieven. Dit is niet het geval. Wij begrijpen de kritiek van Soltysik dan ook niet helemaal. In zijn optiek is het feit dat de gemeente voorwaarden mag stellen aan het betreden van de gemeentelijke begraafplaats,<sup>51</sup> het overheidsprerogatief dat aan de orde is.<sup>52</sup> Ons ontgaat de relatie tussen de uitgifte van een grafrecht en het al dan niet mogen betreden van een gemeentelijke begraafplaats.

Omdat de Hoge Raad heeft geoordeeld dat de gemeente niet 'als overheid' heeft gehandeld bij de uitgifte van grafrechten komt niet meer aan de orde of sprake is van concurrentie. Dat was overigens sowieso niet aan de orde gekomen nu partijen in cassatie niet meer tegen het oordeel van het Hof zijn opgekomen dat concurrentievervalsing niet aannemelijk is gemaakt. In onze optiek is sprake van concurrentie, maar dit hangt samen met onze visie dat dergelijke diensten – de uitgifte van grafrechten – niet onder de vrijstelling van art. 11 lid 1 onderdeel h Wet OB vallen. Omdat dit buiten de reikwijdte van deze bijdrage valt, gaan wij hier niet verder op in.

Ten slotte rijst bij ons nog de vraag naar de impact van dit arrest. De Belastingdienst zit in elk geval niet stil. Op 23 juli 2020, slechts vijf weken na het arrest, heeft de Belastingdienst een nieuwsbericht gepubliceerd. Het nieuwsbericht luidt aldus dat het verzorgen van openbaar onderwijs door onderwijsinstellingen niet langer wordt gezien als overheidshandelen. Dit lijkt ons volkomen terecht, aangezien wij ook hier geen bijzondere overheidsprerogatieven zien waarvan de openbare onderwijsinstelling gebruik zou kunnen maken. Daarnaast vragen wij ons – net als de Redactie Vakstudie Nieuws<sup>53</sup> – af of het beleidsbesluit omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen nog wel correct is. Dit besluit bevat immers diverse voorbeelden – denk bijvoorbeeld aan het ophalen van afval – waarbij het nog maar de vraag is of gebruik wordt gemaakt van overheidsprerogatieven.

## 5 Het individuele belang, het overheidsbelang en het collectieve belang

Bepaalde vormen van overheidshandelen acht de wetgever weliswaar 'als overheid' verricht, maar geen prestatie aan de collectiviteit. Een publiekrechtelijk lichaam dat handelt als overheid heeft dus niet automatisch recht op btw-compensatie. De uitsluitingsgrond van art. 4 lid 1 onderdeel a Wet op het BTW-compensatiefonds beoogt btw-compensatie te voorkomen bij handelingen van een publiekrechtelijk lichaam waarvan slechts enkelen profiteren. De achtergrond van deze uitsluitingsgrond is dat de wetgever misbruik van het btw-compensatierecht wil voorkomen. In de parlementaire geschiedenis heeft de wetgever opgemerkt dat de uitsluitingsgronden bedoeld zijn voor bestedingen die 'in feite ten goede komen van derden die, als zij de bestedingen zelf zouden hebben gedaan, geen of slechts gedeeltelijk recht op aftrek van voorbelasting, zoals particulieren of ondernemer die geheel of gedeeltelijk vrijgestelde prestaties verrichten in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968'. Wij merken hier op dat een parallel valt te trekken met het BUA.<sup>54</sup> Waar het BUA beoogt aftrek uit te sluiten bij btw-vrije consumptie,<sup>55</sup> beoogt deze uitsluitingsgrond compensatie uit te sluiten bij consumptie door een niet-aftrekgerechtigde (niet zijnde een publiekrechtelijk lichaam).

Wij kunnen ons in het licht van de bedoeling van de wetgever vinden in de uitkomst van het arrest gemeente Barendrecht. Het is immers in het belang van de hele gemeenschap dat bijstandsgerechtigden zo snel mogelijk een baan vinden. Het collectieve belang staat hier voorop en in zoverre is geen sprake van consumptie door een niet-aftrekgerechtigde.

De Hoge Raad heeft in het gemeente Barendrecht-arrest overwogen dat uitsluiting van compensatie niet altijd aan de orde is bij overheidshandelingen die feitelijk door een of meer individuele derden worden gebruikt. Van uitsluiting is alleen sprake als het individuele belang prevaleert boven het collectieve belang.<sup>56</sup> De Hoge Raad laat hiermee zien dat een individueel belang en een overheidsbelang tot op zekere hoogte wel degelijk naast elkaar kunnen bestaan en dat deze belangen tegen elkaar moeten worden afgewogen. Voor een recht op compensatie moeten collectieve- of overheidsbelangen de doorslag geven. In praktijk komt het dus neer op het identificeren en afwegen van individuele belangen en (collectieve) overheidsbelangen.

<sup>51</sup> NB. De gemeente mag dus niet eens voorwaarden stellen aan het betreden van een bijzondere begraafplaats!

<sup>52</sup> M.W.C. Soltysik, NTFR 2020/1948.

<sup>53</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2020/33.19.

<sup>54</sup> Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968.

<sup>55</sup> Zie art. 1 lid 1 onderdeel b en c BUA.

<sup>56</sup> HR 10 juli 2020, ECLI:NL:HR:2020:1273, r.o. 3.2.4, V-N 2020/34.16 (Gemeente Barendrecht).

Deze invalshoek is op zichzelf niet nieuw. In het arrest gemeente Nijkerk ging het om de terbeschikkingstelling van op- en afritten van de snelweg A28 door de gemeente aan het Rijk. De Hoge Raad overwoog in deze zaak dat het Rijk de snelwegen beheert en onderhoudt en juridisch eigenaar is van de ondergrond. Hoewel er mogelijk allerlei (economische) belangen van het Rijk spelen bij een goede infrastructuur overwoog de Hoge Raad dat de snelwegen als gemeenschapsvoorziening aan iedere weggebruiker ter beschikking zijn gesteld. Onder aan de streep verricht de gemeente met de terbeschikkingstelling van de op- en afritten dus een collectieve prestatie, ondanks dat het Rijk als een individuele (rechts)persoon kan worden beschouwd.

.....

**“Minder recente  
jurisprudentie kan langs  
dezelfde beoordelingslat  
worden gelegd”**

.....

De belangtoets uit het gemeente Barendrecht-arrest is door de Hoge Raad in feite dus al in eerdere procedures gehanteerd. Voor de praktijk is het daarentegen bijzonder prettig dat de Hoge Raad in het arrest gemeente Barendrecht duidelijker aangeeft welke toets te hanteren en hoe te bepalen of sprake is van verstrekking aan een individuele derde. In onze ogen verandert de Hoge Raad hiermee zijn koers op zich niet. Ook minder recente jurisprudentie – wij gaven gemeente Nijkerk als voorbeeld – kan immers langs dezelfde beoordelingslat – die van de belangtoets – worden gelegd.

Bij de inmiddels genoemde arresten vallen de arresten Borsele<sup>57</sup> en Nissewaard<sup>58</sup> daarentegen uit de toon. In het arrest Borsele oordeelt de Hoge Raad over de vraag of de gemeente recht heeft op btw-compensatie voor leerlingvervoer. De ouders van de leerlingen leverden een zeer klein aandeel in de kosten van het vervoer. De gemeente bepaalde de hoogte van de bijdrage op basis van de financiële draagkracht van de ouders. Eén overweging was voldoende voor de Hoge Raad om tot de conclusie te komen dat btw op kosten voor leerlingvervoer niet compensabel is. De wetgever heeft namelijk in de parlementaire geschiedenis expliciet opgemerkt dat hij bij verstrekkingen aan individuele derden aan leerlingen-

vervoer dacht. Hoewel de Hoge Raad daar weinig aan toe kon voegen, kunnen wij ons niet aan de indruk onttrekken dat het toepassen van eerdergenoemde belangtoets tot een andere uitkomst zou leiden. Vooral omdat zowel de gemeente als de (ouders van de) leerlingen identificeerbare belangen hebben bij het vervoer. Het belang van de gemeente is de uitvoering van haar wettelijke taak om schoolbezoek mogelijk te maken.<sup>59</sup> Het belang van de financieel onvermogen ouders is om hun kind(eren) onderwijs te laten volgen. Het oordeel van de Hoge Raad is echter verklaarbaar vanuit de wetenschap dat de parlementaire geschiedenis leerlingvervoer als uitgesloten prestatie noemt. Wij begrijpen dat de Hoge Raad zich gebonden acht aan de parlementaire geschiedenis al ligt het in onze optiek niet helemaal voor de hand om in een dergelijk geval dan maar de belangtoets niet toe te passen en de parlementaire geschiedenis ‘blind’ te volgen.

Gemeente Nissewaard bouwde een sporthal op haar eigen grond. Zij stelt de sporthal tijdens schooltijden ter beschikking aan een basisschool om daar school-sportactiviteiten voor haar leerlingen te organiseren. Gemeente Nissewaard heeft alle btw op kosten in aftrek gebracht. De inspecteur gaat over tot naheffing, waarna de gemeente stelt dat zij recht heeft op btw-compensatie. Rechtbank Den Haag oordeelt dat de gemeente de sporthal niet in het collectief belang ter beschikking stelt.<sup>60</sup> De school – een individuele derde – gebruikt de sporthal voor het verzorgen van bewegingsonderwijs, aldus de rechtbank. De sportaccommodatie is niet ter beschikking gesteld aan iedereen, ‘althans aan alle jeugdige inwoners’, aldus de Hoge Raad.<sup>61</sup> Hoewel dit oordeel op gespannen voet lijkt te staan met de compensatie van btw op re-integratiekosten is in onze optiek het cruciale verschil dat geen sprake is van een gemeenschapsvoorziening die door de gemeente ter beschikking wordt gesteld. De terbeschikkingstelling vindt namelijk plaats aan een individuele derde (de school) en niet aan alle jeugdige inwoners. Het gebruik van de voorziening is exclusief voorbehouden aan één entiteit. De faciliteiten voor re-integratie staan daarentegen open voor alle werkloze inwoners van de gemeente. Wij denken daarom dat het oordeel in het arrest gemeente Nissewaard anders was geweest als de gemeente de sporthal tijdens schooltijden had opengesteld voor alle jeugdige inwoners van de gemeente.

Terug naar het arrest gemeente Barendrecht dat in de literatuur wisselend werd ontvangen. Soltysik noemt de

57 HR 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2600, BNB 2017/53, m.nt. Swinkels (Gemeente Borsele).

58 HR 27 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1446, NTFR 2018/1597, m.nt. Van Doesum (Gemeente Nissewaard).

59 Vergelijk art. 4 Wet op het primair onderwijs en art. 4 Wet op het voortgezet onderwijs.

60 Rb. Den Haag 13 april 2018, ECLI:NL:RBDHA:2017:15972, NTFR 2018/822, m.nt. Soltysik.

61 HR 27 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1446, NTFR 2018/1597, m.nt. Van Doesum, r.o. 2.4.2.



uitkomst van het arrest van groot (financieel) belang voor gemeenten die niet om compensatie van btw op ingekochte re-integratiediensten en loopbaanbegeleiding hebben verzocht.<sup>62</sup> Zij kunnen dat verzoek alsnog doen tot en met 2015. Wij onderschrijven dit praktijkbelang. Ook zien wij met Soltysik geen belemmering in art. 9 lid 4 Wet op het BTW-compensatiefonds voor gemeenten om compensatieverzoeken in te dienen tot en met 2015. Willemsen wijst op de moeilijkheden die kunnen ontstaan bij het becijferen of waarderen van belangen bij de beoordeling of individuele of overheidsbelangen overheersen.<sup>63</sup> De Wit meent dat de gemeente terecht in het gelijk wordt gesteld.<sup>64</sup> In de redenering van De Wit moet het feitelijk gebruik of verbruik niet te strikt worden uitgelegd. Een gemeente heeft immers ook niet zelf het feitelijk gebruik van een speeltuin. Wij onderschrijven deze analyse. Toekomstige rechtspraak moet bovendien uitwijzen of en, zo ja, in hoeverre de mogelijkheid tot btw-compensatie is verruimd met dit arrest. De Wit merkt op dat btw op kinderopvangdiensten op grond van de redenering van de Hoge Raad compensabel zou kunnen zijn.

De redactie van Vakstudie Nieuws merkt op dat de nieuwe uitsluitingseis – een overheersende mate – niet letterlijk kan worden teruggevonden in de wetsgeschiedenis.<sup>65</sup> De redactie begrijpt deze eis wel vanuit de achtergrond van de uitsluiting: het voorkomen dat publiekrechtelijke lichamen als intermediair optreden. Ten slotte meent zij dat een enge uitleg van het arrest zou zijn dat een verstrekking in overwegende mate in het individuele belang is als de gemeente de keuze heeft tussen verstrekking van een goed of dienst en financiële ondersteuning. Dit is in onze optiek te kort door de

bocht. Het feit dat de gemeente een keuze heeft, betekent niet per definitie dat een keuze voor verstrekking van een goed of dienst fiscaal gedreven is. Ook in deze gevallen moeten alle omstandigheden worden afgewogen om te bepalen welk belang – het belang van de individuele derde of het collectieve belang van het publiekrechtelijk lichaam – de doorslag geeft.

## 6 Conclusie

In deze bijdrage zijn wij uitgebreid ingegaan op de arresten gemeente Barendrecht en gemeente Krimpen aan de IJssel. Daarbij zijn wij voornamelijk ingegaan op het handelen als overheid en de belangentoets bij de vraag of sprake is van verstrekking aan een individuele derde.

In het arrest Krimpen aan de IJssel heeft de Hoge Raad in lijn met de jurisprudentie van het Hof van Justitie geoordeeld dat handelen als overheid de inzet van overheidsprerogatieven vereist. Wij kunnen ons vinden in dit oordeel en komen tot de conclusie dat de scherpe toets die de Hoge Raad aanlegt consequenties heeft voor de Nederlandse praktijk. Bijvoorbeeld het ophalen van afval en verzorgen van openbaar onderwijs is niet gestoeld op overheidsprerogatieven en behoort daarmee niet tot het optreden als overheid.

Op btw-compensatie voor deze handelingen hoeven provincies en gemeenten niet te rekenen. Als wél sprake is van handelen als overheid rest de vraag of dit kan leiden tot btw-compensatie. Het recente arrest gemeente Barendrecht geeft de praktijk praktische handvatten om de reikwijdte van het compensatierecht van gemeenten en provincies te beoordelen. Daarbij is een nieuwe uitsluitingstoets geformuleerd: uitsluiting van compensatie vindt plaats indien het individuele belang bij compensatie overheerst boven het overheidsbelang. Als dat niet het geval is – en het overheidsbelang overheerst – is sprake van een collectief belang voor verstrekking van een prestatie. De belangentoets – die inherent afhankelijk is van feiten en omstandigheden – en hoe deze wordt toegepast door de Hoge Raad zet naar onze mening de deur open voor btw-compensatie.

62 HR 10 juli 2020, nr. 18/03223, ECLI:NL:HR:2020:1273, NTFR 2020/2191 m.nt. Soltysik.

63 HR 10 juli 2020, nr. 18/03223, ECLI:NL:HR:2020:1273, NLF 2020/1638 m.nt. Barry Willemsen.

64 HR 10 juli 2020, nr. 18/03223, ECLI:NL:HR:2020:1273, FED 2020/126 m.nt. A.M. de Wit.

65 HR 10 juli 2020, nr. 18/03223, ECLI:NL:HR:2020:1273, V-N 2020/34.16 m.nt. redactie.