

Conclusie A-G Van Hilten 26 januari 2011, nr. 11/00982

Conclusie

HR nr. 11/00982
Hof nr. 09/00602
Rb nr. AWB 07/1196
PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN
MR. M.E. VAN HILTEN
ADVOCAAT-GENERAAL
Derde Kamer A
Omzetbelasting 2004

Conclusie van 26 januari 2012 inzake:

Staatssecretaris van Financiën

tegen

X

1 Inleiding

1.1 Belanghebbende is een in België gevestigd publiekrechtelijk lichaam naar Belgisch recht. Hij is belast met het ophalen en verwerken van huisvuil. Het verwerken geschiedt in een afvalverbrandingsinstallatie (hierna: avi) in België. Daar wordt het afval zodanig verbrand dat de bij het verbrandingsproces vrijkomende stoom kan worden aangewend voor de winning van energie. Belanghebbende verkoopt en levert deze stoom tegen vergoeding aan een derde. Bij het verbrandingsproces komen ook bodemassen vrij. Deze bodemassen worden door een Nederlands bedrijf verwijderd en naar Nederland vervoerd. Ter zake is aan belanghebbende Nederlandse omzetbelasting in rekening gebracht, welke omzetbelasting belanghebbende in Nederland heeft teruggevraagd.

1.2 De Inspecteur(1) heeft het verzoek om teruggaaf afgewezen. Hij is van mening dat het ophalen van huishoudelijk afval een overheidstaak is en dat de verwijdering van opgehaald afval door middel van verbranding eveneens in het kader van een overheidstaak wordt verricht. Rechtbank Breda (hierna: de Rechtbank) en Hof 's-Hertogenbosch (hierna: het Hof) denken hierover verschillend. De Rechtbank oordeelde dat aan belanghebbende geen teruggaaf toekwam, het Hof vond van wel, daartoe overwegende dat belanghebbende het huishoudelijk afval verwerkt onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers op de markt van afvalstoffen. Belanghebbende handelt naar het oordeel van het Hof in zoverre als ondernemer in de zin van de omzetbelasting.

1.3 In deze conclusie staat de vraag centraal of belanghebbende recht heeft op teruggaaf van de hem ter zake van de verwijdering van de bodemassen in rekening gebrachte omzetbelasting. Met name komt in deze context aan de orde of belanghebbende ten aanzien van de verwerking van het huishoudelijk afval (tot stoom en bodemassen) een economische activiteit in de zin van de omzetbelasting verricht, en of belanghebbende bij die verwerking als ondernemer handelt. Mijn betoog strekt tot de conclusie dat belanghebbende in casu als ondernemer economische activiteiten verricht en mitsdien terecht aanspraak maakt op teruggaaf.

1.4 Belanghebbende heeft met betrekking tot andere tijdvakken ook beroep in cassatie ingesteld. In die zaken neem ik geen conclusie.(2)

2 Feiten en procesverloop

2.1 Belanghebbende is een op 19 juli 1990 door het Brusselse hoofdstedelijke gewest (hierna: het Gewest) opgerichte publiekrechtelijke rechtspersoon naar Belgisch recht. Belanghebbende is in België gevestigd(3) en is, voor zover hier van belang, belast met het aldaar ophalen en verwerken van huisvuil. Blijkens zijn oprichtingsakte is het belanghebbende toegestaan commerciële verbintenissen aan te gaan die verenigbaar zijn met zijn doelstellingen.(4)

2.2 In België wordt in verband met het inzamelen van huishoudelijk afval een afvalstoffenheffing van de burger geheven die vergelijkbaar is met die welke in Nederland van de burger wordt geheven. Deze afvalstoffenheffing wordt geïnd door het Gewest. Het Gewest betaalt hieruit een bedrag aan belanghebbende.(5)

2.3 Belanghebbende ontdoet zich van het ingezamelde afval door verbranding. Dat geschiedt in een, in opdracht van belanghebbende daartoe gebouwde en door een met belanghebbende gelieerde naamloze vennootschap geëxploiteerde(6) avi waar de afvalverbranding op een zodanige wijze plaatsvindt, dat het technisch mogelijk is om de bij het verbrandingsproces vrijkomende stoom aan te wenden voor de winning van energie. Bij de verbranding van het afval komen - voor zover in cassatie van belang - stoom en bodemassen vrij.

2.4 Belanghebbende verkoopt en levert de bij de verbranding van het afval opgewekte stoom via(7) de NV A tegen vergoeding aan het elektriciteitsbedrijf Electrabel.(8)

2.5 De vrijgekomen bodemassen worden tijdelijk in bunkers opgeslagen. Het te Q (Nederland) gevestigde bedrijf E BV (hierna: E) haalt deze bodemassen in België op en vervoert deze naar Nederland om ze onder meer te (doen) verwerken in asfalt. E brengt ter zake van haar diensten een vergoeding aan belanghebbende in rekening en heeft daarover (Nederlandse) omzetbelasting berekend.

2.6 In België wordt belanghebbende als ondernemer in de zin van de omzetbelasting aangemerkt. De haar in rekening gebrachte Belgische omzetbelasting kan belanghebbende in België volledig in aftrek brengen.

2.7 Belanghebbende heeft de Inspecteur verzocht om teruggaaf van de hem door E in rekening gebrachte omzetbelasting. In het verzoek om teruggaaf(9) heeft belanghebbende (in vak 9 van het daartoe bestemde formulier) verklaard:

"a) dat de aan de binnenzijde vermelde goederen of diensten zijn gebruikt voor door hem als belastingplichtige verrichte handelingen ter gelegenheid van: Producent van stoom."

Het verzoek om teruggaaf voldoet aan de formele vereisten van artikel 33 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (verder: de Wet), zoals deze gedurende het in geding zijnde tijdvak luidde. Ook de bij het teruggaafverzoek behorende (vereiste) verklaring omtrent de hoedanigheid van belastingplichtige, afgegeven door de Belgische belastingadministratie is conform de daaraan gestelde eisen.

2.8 De Inspecteur heeft het verzoek om teruggaaf bij beschikking afgewezen omdat belanghebbende zijns inziens een overheidsinstantie is die bij wet opgedragen overheidstaken uitvoert. Het tegen deze beschikking gerichte bezwaar heeft de Inspecteur ongegrond verklaard.

3 Geding voor Rechtbank en Hof

3.1 Belanghebbende is tegen de uitspraak op bezwaar in beroep gekomen bij de Rechtbank. Bij de Rechtbank was in geschil of belanghebbende recht heeft op teruggaaf van de omzetbelasting die hem ter zake van de verwijdering van bodemassen door E in rekening is gebracht. De Rechtbank beantwoordde deze vraag ontkennend. Zij achtte niet aannemelijk dat het ontstaan van bodemassen uitsluitend is veroorzaakt door de winning van stoom en oordeelde dat belanghebbende met betrekking tot het doen verbranden van afval in elk geval mede optreedt als niet-ondernemer.(10) Bij uitspraak van 23 september 2009, nr. AWB 07/1196, LJN BJ9381, NTFR 2009, 2427, heeft de Rechtbank het beroep ongegrond verklaard.

3.2 Belanghebbende is tegen deze uitspraak in hoger beroep gekomen bij het Hof. Het geschil bij het Hof betrof het antwoord op de vraag of belanghebbende recht heeft op volledige teruggaaf van de omzetbelasting die aan hem door E in rekening is gebracht ter zake van de verwijdering van de bodemassen. Het geschil spitste zich daarbij toe op het antwoord op de vraag of belanghebbende het verwerken en verbranden van huishoudelijk afval al dan niet als overheid verricht. Voor het geval het Hof zou oordelen dat ter zake sprake is van overheidsoptreden, stelde belanghebbende zich subsidiair op het standpunt dat het niet-verlenen van teruggaaf in strijd is met het EU-recht.

3.3 Na te hebben geoordeeld dat belanghebbende is aan te merken als een publiekrechtelijk lichaam waarop het bepaalde in artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn(11) (thans: artikel 13 van de btw-richtlijn(12)) ziet, heeft het Hof omtrent het geschil als volgt overwogen:

"4.7. Partijen hebben eenparig gesteld dat de inzameling van huishoudelijk afval door belanghebbende als een werkzaamheid kan worden aangemerkt die wordt verricht vanuit een publiek belang binnen een speciaal daartoe opgezet juridisch regime. Deze werkzaamheid geldt als een aan belanghebbende toekomend prerogatief welke werkzaamheid belanghebbende als overheid verricht. Gelet op het feit dat belanghebbende ter zake van deze werkzaamheid in België geen omzetbelasting in rekening brengt, gaat het Hof uit van een juiste juridische kwalificatie in dezen.

4.8. In het door belanghebbende overgelegde rapport van SenterNovem "De afvalmarkt 2006: overheidsondernemingen en huishoudelijk restafval" wordt een overzicht gegeven van de ontwikkelingen van de afvalmarkt in Nederland in de jaren tot en met 2006. Het Hof verstaat het over leggen van het rapport door belanghebbende aldus dat de in het rapport geschetste ontwikkelingen en conclusies mutatis mutandis eveneens gelden voor de Belgische markt van afvalstoffen.

4.9. (...)

4.10. Het Hof leidt uit het voormelde rapport van SenterNovem af dat de markt van huishoudelijke(13) afval gekenmerkt wordt door onderlinge concurrentie waarbij de verwerking van het huishoudelijk afval onder meer door middel van verbrandingsinstallaties, voor zowel overheidsgedomineerde als private bedrijven, onder gelijke juridische en economische omstandigheden tot stand komt. Tevens zijn de invloeden van de open Europese markt duidelijk merkbaar. De in 4.5 vermelde Europese Richtlijn, per 17 juni 2008 vervangen door een herziene kaderrichtlijn afvalstoffen,(14) bevordert eveneens een gelijk juridisch en economisch speelveld van de op de afvalmarkt opererende private en publieke partijen op zowel nationaal en internationaal vlak. Door de Inspecteur is niet aannemelijk gemaakt dat de verwerking van huishoudelijk afval door overheidsbedrijven dan wel door private bedrijven onder verschillende juridische voorwaarden plaatsvindt. Door de Inspecteur is evenmin aannemelijk gemaakt dat de afvalmarkt van huishoudelijk afval alsmede de ontwikkelingen in België verschillen van die zoals beschreven in het in 4.8 vermelde rapport. Het Hof zal derhalve bij de beantwoording van de eerste in geschil zijnde vraag betreffende de kwalificatie van de verwerking en verbranding van huishoudelijk afval uitgaan van deze achtergrond.

4.11. (...)

4.12. De in 2.1 omschreven taakomschrijving van belanghebbende vermeldt dat belanghebbende (onder andere) belast is met de inzameling en verwerking van huishoudelijk afval. Belanghebbende vervult deze taak voor wat betreft de verwerking van het huishoudelijk afval door middel van de avi. Bij het verbrandingsproces komt stoom vrij die wordt aangewend voor het opwekken van energie. Als restproduct bij het verbrandingsproces blijven de bodemassen over. Het verwijderen van de bodemassen wordt tegen vergoeding verricht door E.

4.13. In het onderhavige geval leiden de vaststaande feiten, naar het oordeel van het Hof, tot de conclusie dat belanghebbende het huishoudelijk afval verwerkt onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers op de markt van afvalstoffen. Belanghebbende handelt in zoverre dus niet als overheid, doch als ondernemer in de zin van artikel 7, lid 1 van de Wet. De bodemassen zijn een bij de verwerking van het huishoudelijk afval vrijkomend residu. Het doen afvoeren door E van de bodemassen vormt een integraal onderdeel van het verwerken van het huishoudelijk afval. Belanghebbende heeft derhalve recht op teruggave van de onderhavige door E aan belanghebbende in rekening gebracht(15) omzetbelasting.

4.14. Het gelijk ten aanzien van de eerste in geschil zijnde vraag is aan belanghebbende. De tweede in geschil zijnde vraag behoeft in dit licht gezien geen beantwoording meer. Het hoger beroep is gegrond."

3.4 Het Hof heeft bij uitspraak van 20 januari 2011, nr. 09/00602, LJV BQ0450, V-N 2011/25.1.5, het hoger beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Rechtbank vernietigd, de uitspraak op bezwaar vernietigd, de beschikking om geen teruggave te verlenen vernietigd en verstaan dat de Inspecteur een beschikking teruggave omzetbelasting neemt met teruggave van omzetbelasting tot een bedrag van € 374.550,71.(16)

4 Geding in cassatie

4.1 De Staatssecretaris van Financiën (verder: Staatssecretaris) heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld.

4.2 Als cassatiemiddel stelt de Staatssecretaris voor schending van het recht, met name van artikel 7 juncto artikel 2 van de Wet en/of van artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht doordat het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende recht heeft op teruggave van de onderhavige door E aan belanghebbende in rekening gebrachte omzetbelasting, aangezien het afvoeren van bodemassen is toe te rekenen aan het verwerken van huishoudelijk afval door belanghebbende als ondernemer, zulks evenwel ten onrechte, althans op gronden die deze beslissing niet kunnen dragen.

4.2.1 Ter toelichting voert de Staatssecretaris aan dat het Hof zijns inziens uit het oog heeft verloren dat ter zake van het verwerken van het huishoudelijk afval geen belaste output is geconstateerd. De verwerking van huishoudelijk afval door middel van verbranding wordt volgens de Staatssecretaris niet verricht met het oog op een concrete tegenprestatie, maar louter om als overheid het ingezamelde huisvuil verantwoord te verwerken. Aan toepassing van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn (thans artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn) kan volgens de Staatssecretaris pas worden toegekomen indien de handeling in kwestie op zichzelf beschouwd een economische activiteit als bedoeld in artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn (thans artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn) is. Afvalstoffenheffing valt volgens de Staatssecretaris niet aan te merken als vergoeding voor de dienstverlening van belanghebbende. Belanghebbende verricht dan ook, aldus de Staatssecretaris, geen handelingen in het economisch verkeer ter zake van het verwerken van het huishoudelijke afval. De uitvoering van de inzameling en verwerking van huishoudelijke afvalstoffen is volgens de Staatssecretaris in Nederland een in het kader van de Wet milieubeheer (artikel 10.21) wettelijk aan gemeenten opgedragen taak. De gemeente treedt hierbij volgens de Staatssecretaris op als overheid.

4.3 Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

4.4 De Staatssecretaris heeft geen gebruik gemaakt van de hem geboden gelegenheid om een conclusie van repliek in te dienen.

5 Voorafgaande vaststellingen

5.1 Alvorens de in geding zijnde problemen van deze zaak te bespreken, ga ik kort in op enkele omzetbelastingaspecten die in cassatie op zich geen rol spelen, maar die wel van belang kunnen zijn bij de behandeling van de materie. Het betreft in de eerste plaats de vaststelling of aan belanghebbende terecht Nederlandse omzetbelasting in rekening is gebracht en in de tweede plaats - uitgaande van een bevestigende beantwoording van de eerste 'prealabele' vraag - welke nationale wetgeving maatgevend is voor de teruggaaf van omzetbelasting aan een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige.

5.2 Nederlandse omzetbelasting

5.2.1 E heeft aan belanghebbende Nederlandse omzetbelasting in rekening gebracht. De juistheid daarvan is tussen partijen niet in geschil. Terecht, lijkt mij. Het komt mij voor dat de dienstverlening van E valt te rangschikken onder het bepaalde in artikel 6, lid 1, (oud) van de Wet.(17) Onder deze bepaling te rangschikken diensten vinden plaats in het land waar de ondernemer die de dienst verricht woont of is gevestigd, dan wel een vaste inrichting heeft van waaruit de dienst wordt verricht. In dit verband wijs ik op het arrest van de Hoge Raad van 17 april 1996, nr. 31030, LJN AA1965, BNB 1996/230 m.nt. Van Hilten, waarin de Hoge Raad oordeelde dat het vervoer van vuilnis naar België en verwerken daarvan door een Nederlandse ondernemer in opdracht van Nederlandse gemeenten één, als het afvoeren van vuilnis aan te merken, in Nederland belastbare dienst vormde. Ook dit arrest duidt erop dat het verwijderen en afvoeren van afval is aan te merken als een onder het bepaalde in artikel 6, lid 1, van de Wet (oud) vallende, en dus in het land van de dienstverrichter belastbare, dienst. In dit verband valt ook te wijzen op het arrest van het HvJ(18) van 25 januari 2001, Commissie/Frankrijk, C-429/97. Daarin oordeelde het HvJ dat een dienst die bestaat uit diverse handelingen met betrekking tot afval - zoals de inzameling, de sortering, het vervoer, de recyclage, de eigenlijke verwijdering, enz. - wordt geacht in de lidstaat te zijn verricht waar de hoofdaannemer zijn zetel of vaste inrichting heeft.

5.2.2 Nu vaststaat dat E in Nederland (te weten Q) gevestigd is, moet worden vastgesteld dat zij terecht Nederlandse omzetbelasting aan belanghebbende heeft berekend.

5.2.3 Volledigheidshalve zij opgemerkt dat indien E - of welke andere Nederlandse ondernemer - heden ten dage prestaties als de onderhavige aan belanghebbende zou verlenen, de plaats van deze prestaties, gelet op het bepaalde in artikel 43 van de btw-richtlijn, in België zou zijn gelegen. De problematiek van de onderhavige zaak zou zich

mijns inziens sinds de wijziging van de 'plaats-van-dienst-regels' (met ingang van 1 januari 2010) dan ook niet voordoen: naar het zich laat aanzien zou belanghebbende via de verleggingsregeling in België omzetbelasting verschuldigd zijn over de dienstverlening van E, en zou hij - gezien de vaststelling als weergegeven in 2.6 van deze conclusie - deze Belgische btw onmiddellijk weer in aftrek brengen.

5.3 Welke nationale wetgeving maatgevend voor teruggaaf

5.3.1 In geschil is of belanghebbende, die in België op grond van de (uitlegging van de) btw-regelgeving aldaar als belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting, dit recht ook geldend kan maken onder de Nederlandse omzetbelasting.

5.3.2 Op grond van artikel 17, lid 3, aanhef en onderdeel a, van de Zesde richtlijn (thans: artikel 169, aanhef en onderdeel a, van de btw-richtlijn) bestaat recht op teruggaaf van omzetbelasting voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van in artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn(19) bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland zouden plaatsvinden.

5.3.3 In artikel 2 van de Achtste richtlijn(20) is bepaald dat iedere lidstaat aan in andere lidstaten gevestigde belastingplichtigen de btw teruggeeft die deze belastingplichtigen in die lidstaat hebben 'opgelopen' mits de betrokken goederen of diensten gebruikt worden voor handelingen 'bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a) en b),' van de Zesde richtlijn en voldaan is aan de overige, in de Achtste richtlijn, gestelde voorwaarden voor teruggaaf.

5.3.4 Vaststaat dat belanghebbende voldoet aan de formele voorwaarden voor teruggaaf. Zo heeft hij door middel van een verklaring van de Belgische overheid aangetoond dat hij in België is onderworpen aan de btw en aldaar daadwerkelijk in de heffing wordt betrokken (vgl. artikel 3, aanhef en onder b, van de Achtste richtlijn, zoals uitgelegd door het HvJ in zijn arrest van 26 september 1996, Debouche, C-302/93, BNB 1997/95 m.nt. Van Hilten).(21) Daarmee is de eerste 'hobbel' voor teruggaaf genomen.

5.3.5 Een tweede 'hobbel' - en daarin zit in casu de crux - wordt gevonden in artikel 5 van de Achtste richtlijn. Daarin is neergelegd dat het recht op belastingteruggaaf wordt bepaald op grond van artikel 17 van de Zesde richtlijn, zoals dit wordt toegepast in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend. In dit verband kan worden gewezen op het arrest van het HvJ van 13 juli 2000, Monte dei Paschi di Siena, C- 136/99, V-N 2000/50.22, waarin het HvJ - wat betreft de hier bedoelde tweede 'hobbel' en voor zover in casu van belang - voor recht verklaarde dat het bedrag van de terug te geven btw in dier voege wordt berekend dat enkel rekening wordt gehouden met de handelingen die ook in de lidstaat van teruggaaf(22) recht zouden geven op aftrek indien zij aldaar waren verricht.

5.3.6 Dat betekent, nu belanghebbende door overlegging van de verklaring omtrent belastingplicht de eerste hobbel voor teruggaaf heeft genomen, de teruggaaf van omzetbelasting door Nederland afhankelijk is van het antwoord op de vraag of belanghebbende in Nederland recht op aftrek zou hebben indien hij zijn prestaties hier te lande zou verrichten. Terecht is het Hof daarvan uitgegaan.

6 Publiekrechtelijke lichamen, heffing en aftrek

6.1 Publiekrechtelijk lichaam en belastingplicht voor de btw: het 'stappenplan'

6.1.1 Het staat vast dat belanghebbende een publiekrechtelijk lichaam is. Wat betreft de belastingplicht van, en de aftrek van voorbelasting door, publiekrechtelijke lichamen heeft op grond van het Europese recht te gelden - heel kort gezegd - dat publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtige worden aangemerkt indien zij economische activiteiten verrichten en deze activiteiten bovendien niet plaatsvinden in het specifiek voor hen geldende juridische regime, dan wel - als de desbetreffende handelingen wel in het kader van dit regime plaatsvinden - onder dezelfde

juridische voorwaarden worden verricht als die welke gelden voor private ondernemers.(23) Zijn de betreffende economische activiteiten ook nog eens belast met omzetbelasting, dan bestaat recht op aftrek van voorbelasting.

6.1.2 Voorgaande korte samenvatting van de belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen volgt uit artikel 4, leden 1, 2 en 5, van de Zesde richtlijn, juncto bijlage D bij die richtlijn (thans de artikelen 9, lid 1, en 13, lid 1, van de btw-richtlijn, juncto bijlage I bij die richtlijn) en de jurisprudentie van het HvJ.

6.1.3 Op grond van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn,(24) wordt als belastingplichtige beschouwd: "1. (...) ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit."

In lid 2 van artikel 4 is aangegeven wat moet worden verstaan onder het begrip 'economische activiteiten':

"2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

6.1.4 Het vijfde lid van artikel 4, van de Zesde richtlijn zondert, onder daarbij gestelde voorwaarden, publiekrechtelijke lichamen uit van het ondernemerschap:

"5. De Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen. Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtig met name voor de in Bijlage D genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn. De Lid-Staten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28, beschouwen als werkzaamheden van de overheid."

6.1.5 Bijlage D, waarnaar in artikel 4, lid 5, Zesde richtlijn wordt verwezen bevat onder meer de post: "2. Levering van water, gas, elektriciteit en stoom"

Voor de levering van stoom zijn publiekrechtelijke lichamen derhalve belastingplichtig (ondernemer) voor de omzetbelasting. Dat is alleen anders indien deze leveringen van onbeduidende omvang zouden zijn. In casu is gesteld noch gebleken dat dit het geval is. Ik ga er in het navolgende dan ook van uit dat de leveringen van stoom door belanghebbende van meer dan onbeduidende omvang zijn.

6.1.6 Het is inmiddels vaste jurisprudentie van het HvJ, dat eerst wordt toegekomen aan toetsing aan de criteria voor 'overheidsoptreden' van artikel 4, vijfde lid, van de Zesde richtlijn, nadat vastgesteld is dat de betrokken handelingen van het publiekrechtelijke lichaam economische activiteiten zijn in de zin van het eerste en tweede lid van artikel 4, van de Zesde richtlijn. Ik verwijs in dit verband naar de arresten van het HvJ van 26 juni 2007, T-Mobile Austria e.a., C-284/04, V-N 2007/32.21, en Hutchison e.a., C-369/04, V-N 2007/32.22, (punt 42) en naar het arrest van 13 december 2007, Götz, C-408/06, V-N 2008/3.21, (punt 15). Uit het arrest T-Mobile Austria e.a. citeer ik (de cursivering is van mijn hand):

"48. Immers, zelfs al zou een dergelijke regelgevende activiteit [MvH: bedoeld is een regelgevende activiteit van een publiekrechtelijk lichaam] als een economische activiteit kunnen worden aangemerkt, dan nog impliceert de toepassing van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, dat vooraf wordt vastgesteld dat de betrokken activiteit een economische activiteit is. Uit het antwoord in punt 46 van het onderhavige arrest blijkt evenwel dat dit niet het geval is."

6.1.7 Wil een activiteit jegens een derde een economische activiteit zijn dan zal - eveneens naar vaste jurisprudentie van het HvJ - tegenover de betrokken activiteit in beginsel een vergoeding moeten staan: de handeling moet onder bezwarende titel worden verricht.(25) Ik wijs in dit verband op het arrest van het HvJ van 1 april 1982, Hong Kong Trade Development Council, nr. 89/81, BNB 1982/311

m.nt. Tuk, en citeer uit het arrest van het HvJ van 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C-246/08, BNB 2010/94 m.nt. Swinkels (met mijn cursivering):(26)

"44. Hieruit volgt, aldus de rechtspraak, dat een dienst enkel 'onder bezwarende titel' wordt verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en waarbij de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst (zie onder meer arrest Tolsma, reeds aangehaald, punt 14(27); arrest van 5 juni 1997, SDC, C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 45,(28) en arrest MKG-Krafffahrzeuge-Factoring(29), reeds aangehaald, punt 47).

45. Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof veronderstelt bijgevolg het begrip diensten die onder bezwarende titel worden verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde (zie onder meer arresten van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Jurispr. blz. 1443, punten 11 en 12, en 16 oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, Jurispr. blz. I-5577, punt 12, en arrest Commissie/Griekenland, reeds aangehaald, punt 29)."

6.1.8 Uit het voorgaande volgt dat bezien moet worden of, en in hoeverre, belanghebbendes - in casu relevante - activiteiten als economische activiteiten (prestaties tegen vergoeding) kunnen worden bestempeld. Wordt geconstateerd dat dit het geval is, dan komt de vraag aan de orde of belanghebbende ter zake 'als overheid' optreedt.

6.2 Terug naar de casus: verricht belanghebbende economische activiteiten (en zo ja, welke)?

6.2.1 Uit de feiten laat zich in casu gemakkelijk afleiden wat er in essentie aan de hand is: belanghebbende zamelt huishoudelijk afval in en verwerkt dat (door middel van verbranding). De stoom die vrijkomt bij de verbranding, levert hij tegen vergoeding aan een derde. In wezen gaat het derhalve om twee categorieën 'output-handelingen' te weten het ophalen van huisvuil en het leveren van stoom, geproduceerd door de verbranding van het afval (bij welke verbranding ook bodemassen worden 'geproduceerd').

6.2.2 Het geheel van vorenbedoelde activiteiten levert belanghebbende inkomsten op: zij ontvangt een dotatie van het Gewest en een vergoeding (via NV A) van D - zulks is tussen partijen in confesso - voor de levering van de stoom.

6.2.3 Wat betreft de dotatie kan mijns inziens in de eerste plaats worden vastgesteld dat deze betrekking heeft op de inzameling van het huishoudelijk afval. Feitelijk (zie punt 2.2 van deze conclusie respectievelijk punt 2.1 van de hofuitspraak) staat immers vast dat het Gewest ter zake van het inzamelen van huishoudelijk afval een afvalstoffenheffing van de burger heft (kennelijk - zie het volgende citaat - in België aangeduid als 'huishoudelijke belasting'). Uit de gedingstukken leid ik af dat met deze afvalstoffenheffing de door het Gewest aan belanghebbende verstrekte dotatie wordt gefinancierd. Ik citeer in dit verband uit het proces-verbaal van het verhandelde ter zitting bij de Rechtbank, blz. 1-2:

"In aanvulling op de pleitnota, en in antwoord op vragen van de rechtbank, verklaart belanghebbende in eerste termijn:

(...)

-Belanghebbende wordt voor het ophalen en verwijderen van het bedrijfsafval(30) betaald door het Gewest. Zij ontvangt daarvoor een dotatie. Deze dotatie wordt gefinancierd door het heffen van een 'huishoudelijke belasting'."

6.2.4 Uit dit citaat - waarvan de juistheid niet is betwist - maak ik op dat de door belanghebbende van het Gewest ontvangen dotatie ziet op het ophalen van het huisvuil. Ik lees het door belanghebbende in het citaat vermelde 'verwijderen', mede gelet op het doel waartoe de Belgische afvalstoffenheffing dient (inzamelen van huishoudelijk afval), als het 'meenemen' van het opgehaalde afval naar de avi (zeg maar: het verwijderen van de locaties waar de inzameling plaatsvindt) en niet als het verwerken (verbranden) daarvan.

6.2.5 In de motivering van zijn beroepschrift bij de Rechtbank, blz. 11, schrijft belanghebbende:

"c. Dat optreden als ondernemer is duidelijk meetbaar aan de hand van de verkoop van de door NV A opgeleverde stoom aan (uiteindelijk) D (...)

d. Voor zover Belanghebbende nog andere inkomsten [dan dus de verkoop van stoom, MvH] (zoals subsidies) ontvangt om de kosten van verbranding e.d. te bestrijden, worden daarvoor geen belastbare prestaties verricht (...)."

6.2.6 Deze stellingen zijn door de Inspecteur niet betwist. Hiermee staat mijns inziens feitelijk vast dat er, (ook) wat betreft een ontvangen dotatie door het Gewest geen sprake is van een vergoeding.(31) Hieraan doet niet af dat belanghebbende in zijn verweer in cassatie stelt dat 'elke opbrengst die zij ter zake van het gebruik van afval ontvangt als een belastbare vergoeding is aan te merken'(32). Deze stelling vergt feitelijk onderzoek waarvoor in cassatie geen plaats is. De stelling is te laat door belanghebbende betrokken.

6.2.7 Vastgesteld hebbende dat tegenover het inzamelen van huishoudelijk afval geen vergoeding staat, moet worden geconstateerd dat deze activiteit geen economische activiteit is. Aan toepassing - of liever: aan toetsing - van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn wordt derhalve wat deze activiteit betreft niet toegekomen.

6.2.8 Dat brengt ons bij de inkomsten uit de stoomlevering. Vaststaat dat belanghebbende daarvoor een vergoeding bedingt (en krijgt). De verkoop van stoom is daarmee een economische activiteit. Dit vindt bevestiging in artikel 4, lid 5, van, juncto Bijlage D onder 2 bij, de Zesde richtlijn, hoewel aan artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn vanzelfsprekend slechts wordt toegekomen indien er sprake is van een economische activiteit.

6.3 Toerekening voorbelasting

6.3.1 Tussen partijen is - gelet op bijlage D, punt 2 bij de Zesde richtlijn terecht - niet in geschil dat belanghebbende ter zake van de levering van stoom als ondernemer in de zin van de omzetbelasting optreedt en derhalve over de ter zake in rekening gebrachte vergoeding btw is verschuldigd. Dat betekent dat belanghebbende de aan deze leveringen toerekenbare omzetbelasting in aftrek kan brengen c.q. recht heeft op teruggaaf van deze omzetbelasting.

6.3.2 Daarmee komen wij bij de bodemassen.

6.3.3 Het Hof heeft geoordeeld (zie 4.12 en 4.13 van de hofuitspraak, aangehaald in punt 3.3 van deze conclusie) dat de vorenbedoelde bodemassen een bij de verwerking van het huishoudelijk afval vrijkomend residu vormen. Het doen afvoeren door E van de bodemassen vormt naar het oordeel van het Hof een integraal onderdeel van het verwerken van het huishoudelijk afval. Deze oordelen zijn in cassatie niet bestreden. Hiermee staat in cassatie vast dat de (productie van) bodemassen, en dus de op het weghalen daarvan drukkende omzetbelasting, zijn toe te rekenen aan het verwerken van het huishoudelijk afval.

6.3.4 De vraag is nu of het hele verbrandingsproces aan de levering van de stoom kan worden toegerekend. Alleen dan bestaat immers voor belanghebbende volledig recht op aftrek c.q. teruggaaf van voorbelasting. Ik meen dat deze vraag bevestigend kan worden beantwoord. Het komt mij voor dat hetgeen verwerkt/verbrand wordt weliswaar 'niet-economisch ingezameld' huishoudelijk afval is, maar dat dit afval 'verkleurt' tot grondstof voor de productie van stoom, welk product belast geleverd wordt. Om het anders te zeggen: het afval is huishoudelijk afval totdat het in de avi wordt verwerkt; op dat moment vindt er een 'sfeerovergang' plaats en wordt het afval grondstof voor ondernemershandelen.(33) De bodemassen die bij die productie (ook) ontstaan, vormen het - voor belanghebbende onbruikbare - restant, zeg maar: afval, waarvan zij zich ontdoet, en dat op zijn beurt weer als grondstof dient voor de productie van andere stoffen (asfalt). Dat mogelijk bij de verbranding van het afval ook een doelstelling van 'algemeen nut' wordt bereikt doet hier naar mijn mening niet aan af.(34)

6.3.5 Steun voor deze opvatting vind ik in de jurisprudentie van de Hoge Raad in zaken die vergelijkbare kwesties betroffen. Met name twee arresten over (de totstandkoming en levering van) compost vertonen parallellen met de onderhavige zaak.

6.3.6 In de zaak die leidde tot het arrest van de Hoge Raad van 17 februari 1999, nr. 34143, BNB 1999/227 m.nt. Van Zadelhoff, stond een gemeente centraal die ingezameld tuin- en plantsoenafval verwerkte tot compost, die zij tegen vergoeding (belast) aan derden leverde. De exploitatie van de

compostinstallatie was verliesgevend: de productie van de compost kostte meer dan dat de verkoop van de compost opbracht. De Hoge Raad overwoog (met mijn cursivering):

"3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende, (...) optreedt ter zake van de exploitatie van de composteringsinstallatie als ondernemer in de zin van artikel 7, lid 1, van de Wet. Daarbij is naar 's Hofs oordeel verder niet van belang of en in hoeverre belanghebbende anderszins of overigens in dezen wellicht met overheidsmotieven optrad dan wel negatieve resultaten aanvaardde en valt derhalve aan belanghebbende niet het ondernemerschap voor een deel te ontzeggen. (...) Het Hof heeft vervolgens geoordeeld dat, gelet op het hiervóór overwogene, alle handelingen die belanghebbende in het kader van de exploitatie van de composteringsinstallatie verricht en die als prestatie in de zin van de omzetbelasting moeten worden aangemerkt, belast zijn, en dat aan deze conclusie niet afdoet de omstandigheid dat belanghebbende een deel van de compost vervaardigde uit door haarzelf aangeboden afval. Het Hof heeft ten slotte geconcludeerd dat belanghebbende de installatie uitsluitend heeft gebruikt in het kader van haar onderneming als bedoeld in artikel 15, lid 1, aanhef en slotzin, van de Wet, en dat op de voet van deze bepaling, mede gezien in het licht van artikel 17, lid 2, onderdeel a, van de Zesde Richtlijn aan belanghebbende het recht toekomt op aftrek c.q. teruggaaf van alle aan de composteringsinstallatie toe te rekenen omzetbelasting.

3.3. Het middel richt zich tegen deze oordelen met de stelling dat belanghebbende met het verwerken van groenafval optreedt als overheid. Deze stelling kan niet tot cassatie leiden, nu, zoals het Hof terecht heeft geoordeeld, belanghebbende niet optreedt in het kader van het specifiek voor de overheid geldende juridische regime. De omstandigheid dat aanleg en onderhoud van plantsoenen en het inzamelen van tuinafval als overheid worden verricht, brengt niet mee dat ook het composteren van plantsoen- en tuinafval als overheid wordt verricht."

6.3.7 In de zaak die leidde tot het arrest van 2 november 2001, nr. 36519, LJN AD5038, BNB 2002/37 m.nt. Van Kesteren, ging het ook om compost. Deze compost werd in opdracht van een publiekrechtelijk lichaam geproduceerd uit slib dat na zuivering van rioolwater overbleef, en werd door dit publiekrechtelijk lichaam verkocht. Ook in dit geval gold dat de kosten die met de verwerking van het slib tot compost en de verkoop daarvan gemoeid waren, de opbrengst van die verkoop in aanzienlijke mate overtrof. De Hoge Raad overwoog (met mijn cursivering):

"3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat het verwijderen van het slib een onvermijdelijk onderdeel is van het zuiveringsproces van rioolafvalwater, dat belanghebbende uitvoert als overheid in de zin van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn. Er is naar 's Hofs oordeel daarom sprake van een zodanig causale samenhang tussen de zuivering en de slibverwijdering dat niet valt in te zien dat belanghebbende voor de aflevering van het slib aan afnemers niet langer zou handelen als overheid en de status van ondernemer zou moeten krijgen. Belanghebbende handelt, aldus het Hof, in deze omstandigheden niet onder dezelfde voorwaarden als particuliere subjecten.

3.3. In onderdeel b van middel 1 worden deze oordelen bestreden met de stelling dat belanghebbende met het (doen) composteren van het slib en vervolgens verkopen van het vervaardigde compost optreedt als ondernemer in de zin van artikel 7, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Dit onderdeel van vermeld middel slaagt. Bij de beantwoording van de vraag of een publiekrechtelijk lichaam bepaalde werkzaamheden al dan niet als overheid verricht komt het er op aan of dat lichaam die werkzaamheden verricht in het kader van het specifiek voor dat lichaam geldende juridische regime dan wel onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers. De omstandigheid dat het publiekrechtelijke lichaam de desbetreffende werkzaamheden verricht in samenhang met werkzaamheden die het in het publiek belang en in het kader van het voor dat lichaam specifiek geldende overheidsregime verricht brengt, anders dan het Hof blijkbaar als uitgangspunt heeft genomen, niet mee dat het lichaam al die werkzaamheden als overheid verricht. In het onderhavige geval laten de vaststaande feiten geen andere conclusie toe dan dat belanghebbende het in zijn opdracht door derden geproduceerde compost onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers op de markt brengt. Belanghebbende handelt in zoverre dus niet als overheid en heeft recht op aftrek van de onderhavige aan belanghebbende in rekening gebracht(35) omzetbelasting. (...)."

6.3.8 Vorenbedoelde arresten zijn niet zonder kritisch commentaar gebleven. Redactie V-N merkt onder het voormelde arrest van 2 november 2001, V-N 2001/61.21, op:

"(...) Het zijn (...) die uitgaande prestaties die het Hof van Justitie als ijkpunt neemt om te bezien of wordt opgetreden in het specifiek voor de overheid geldende juridische regime. Het is dan ook dat punt van de uitgaande prestaties, het onder dezelfde voorwaarden op de markt brengen van de compost als particuliere subjecten, dat leidt tot cassatie.

De vraag kan worden gesteld of die uitgaande prestaties in al hun engheid nu de beslissende factor zijn. Als de gemeente het bij de uitvoering van haar overheidstaak gebezigde meubilair verkoopt, treedt zij immers ook onder dezelfde juridische voorwaarden op als particuliere marktdeelnemers. Er zou zodoende gesteld kunnen worden dat wordt opgetreden als ondernemer. Het zullen echter de aan het meubilair verrichte overheidsprestaties zijn die beslissend zijn voor de heffing van omzetbelasting over de verkoop van het meubilair. Het composteren kan maatschappelijk gezien worden toegerekend aan zowel het verwijderen van het slib als aan het maken van nieuwe producten. Die maatschappelijke opvattingen, die we ook terugvinden in HR 24 juli 2001, nr. 36 597, V-N 2001/42.15, inzake het ondernemerschap van een stichting die een landgoed, bestaande uit een borg, bijgebouwen en een bos exploiteerde, hadden wellicht aanleiding kunnen zijn het Hof van Justitie van de EG nadere vragen te stellen over het ondernemerschap van publiekrechtelijke lichamen. Een vraagstelling als hier aan de orde, is nog nimmer voorgelegd. In Hof Amsterdam 13 januari 1997, nr. 4551/86, BNB 1988/339, wordt in dit kader bijvoorbeeld geoordeeld dat voorzieningen, aangebracht in een vuilverbrandingsinstallatie, die niet noodzakelijk zijn voor het zich ontdoen van de afvalstoffen, maar ten doel hebben voor verkoop geschikte producten te verkrijgen die vervolgens worden verkocht, worden aangewend in het kader van de onderneming. Het hof lijkt daar een splitsing aan te brengen in overheidsinvesteringen en ondernemersinvesteringen.

De Hoge Raad gaat in cassatie uit van door derden geproduceerde compost die door belanghebbende onder dezelfde voorwaarden als particuliere marktdeelnemers op de markt wordt gebracht. Uit de door het hof vastgestelde feiten blijkt dat slechts een deel van de composteringswerkzaamheden is uitbesteed. Particuliere marktpartijen zullen overigens alleen compost op de markt kunnen brengen als overheidsinstanties, zoals belanghebbende, betalen voor het overnemen van hun slib of afval. In die zin is geen sprake van gelijke situaties. De uitspraak van de Hoge Raad is in lijn met HR 17 februari(36), nr. 34 143, V-N 1999/14.24. (...)"

6.4 Hummel betoogt in haar noot op het arrest, NTFR 2001, 1531:

"(...) Hoewel ik de conclusie over het overheidshandelen zonder meer kan volgen - aan de verkoop van compost ligt immers geen specifiek juridisch regime ten grondslag - mis ik een pas op de plaats ten aanzien van het aftrekrecht. Aftrekrecht komt immers alleen toe aan ondernemers. Het ondernemerschap kan volgens art. 4 van de Zesde Richtlijn worden toegekend aan een ieder die economische activiteiten verricht ongeacht het oogmerk of resultaat. Als een handeling kwalificeert als een economische activiteit, dan heeft het oogmerk van de belastingplichtige daarop dus geen invloed meer. Tekstueel gezien is echter niet uitgesloten dat het oogmerk desalniettemin een rol speelt(37) bij de vraag óf een handeling kwalificeert als een economische activiteit. De zogeheten omroep-arresten lijken ook in die richting te wijzen (d.d. 25 januari 1995, BNB 1995/216 en 30 augustus 1996, FED 1996/801). In die zaken overweegt de Hoge Raad dat een handeling slechts tot ondernemerschap in de zin van de wet leidt, als dit geschiedt met het oog op het verkrijgen van een prijs of een tegenwaarde of ter wille van enig daarmee gemoeid economisch belang. Op die grond lijkt mij de vraag gerechtvaardigd of een belanghebbende die - zoals in deze zaak - handelt in de wetenschap dat het resultaat daarvan uitsluitend aanzienlijk negatief kan zijn, kan worden aangemerkt als ondernemer. Ook in HR 17 februari 1999, BNB 1999/227, waarin geoordeeld is over een vrijwel identieke casus, is die vraag naar mijn smaak onderbelicht gebleven. Tegelijkertijd wil ik het belang van het door mij gesignaleerde nuanceren. De meeste verliezen worden immers niet opzettelijk geleden nog daargelaten dat ook aan ingecalculerde verliezen vaak economische motieven ten grondslag zullen liggen. Denk bijvoorbeeld aan het nemen van aanloopverliezen of verliezen op een bepaald project ten einde daarmee op een ander project winst te genereren. Het belang van het door mij bepleitte(38) zal zich in de praktijk dan ook doorgaans beperken tot publiekrechtelijke lichamen en ideële instellingen."

6.4.1 Deze kritische geluiden waren voor de Hoge Raad geen aanleiding om ten aanzien van de levering van ingezameld glasafval anders te beslissen. In zijn arrest van 16 mei 2003, nr. 38171, LJV AF8705, BNB 2003/258 m.nt. Bijl, overwoog hij (met cursivering van mijn hand):

"3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat, gelet op artikel 3 van de Afvalstoffenwet (geldend tot 1 januari 1994) en het bij Wet van 13 mei 1993, tot uitbreiding van de Wet milieubeheer (afvalstoffen), Stb. 283, in de Wet milieubeheer opgenomen artikel 10.10 (...), tot de overheidstaak van de gemeente behoort de inzameling van huishoudelijk afval, en dat daaronder valt zowel de inzameling van het huishoudelijk glasafval, alsook het legen van de glascontainers en de afvoer van glasafval. Belanghebbende treedt, aldus het Hof, in de onderhavige periode derhalve op als een publiekrechtelijk rechtssubject ter zake van de handelingen betreffende de inzameling van onbewerkt huishoudelijk afval tot en met de afvoer daarvan door B.V. Dit brengt naar 's Hof's oordeel mee dat

belanghebbende, wat er zij van het antwoord op de vraag of zij het huishoudelijke glasafval als ondernemer aan B BV levert, in zoverre handelt in het kader van het specifiek voor haar geldende juridische regime als bedoeld in het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 12 september 2000, nr. C-408/97, Jur. I-6417, (Commissie/Nederland), BNB 2000/377, zodat zij geen recht heeft op aftrek van de onderwerpelijke aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting. Dit oordeel wordt in het middel bestreden.

3.3. Wat betreft het tegen een vergoeding leveren van het in glasbakken gedeponeerde glas handelt een gemeente niet in het kader van een voor haar geldend specifiek juridisch regime en treedt zij mitsdien op als ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (vergelijk in dit verband ook HR 2 november 2001, nr. 36 519, BNB 2002/37). Hieraan doet niet af dat, zoals het Hof heeft geoordeeld, de zorg voor het inzamelen en zich ontdoen van huishoudelijk afval,(39) met inbegrip van glasafval, door een gemeente blijktens de door het Hof aangehaalde wettelijke bepalingen en de door het Hof uit de memories van toelichting bij de onderscheiden wetsvoorstellen geciteerde passages betreffende die bepalingen behoort tot een aan de gemeenten opgedragen taak. De door het Hof vastgestelde feiten laten geen andere conclusie toe dan dat de onderwerpelijke diensten van B BV zijn verricht in rechtstreeks verband met de levering van het glas aan deze ondernemer. Zij zijn mitsdien door belanghebbende gebezigd in het kader van haar onderneming in de zin van artikel 15, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968, zodat haar recht op aftrek van de in rekening gebrachte omzetbelasting toekomt. (...)"

6.4.2 Al met al meen ik derhalve ook in de jurisprudentie van de Hoge Raad bevestiging te vinden voor mijn standpunt dat belanghebbende recht heeft op teruggaaf van de hem door E in rekening gebrachte omzetbelasting.

6.5 Relevantie van de vraag of sprake is van overheidshandelen

6.5.1 In de uitspraak van het Hof valt op dat daarin behoorlijk wat aandacht wordt besteed aan de beoordeling van de kwestie of belanghebbende met betrekking tot de verwerking van het afval (c.q. de productie van stoom) als ondernemer optreedt. Wij zien dat ook in de hiervoor vermelde arresten van de Hoge Raad.

6.5.2 Toch denk ik dat de vraag of belanghebbende als overheid optreedt in casu weinig relevant is, nu vaststaat dat i) tegenover het inzamelen van het huishoudelijk afval geen vergoeding staat en ii) het leveren van stoom op grond van bijlage D, post 2, bij de Zesde richtlijn is aangewezen als ondernemershandelen. Aan de vraag of een publiekrechtelijk lichaam als overheid optreedt wordt immers (zie 6.1.6.) eerst toegekomen als eerst is vastgesteld dat de betrokken handelingen een economische activiteit vormen.

6.5.3 In de eerderevermelde 'compostarresten' en in het 'glasarrest' speelde de vraag naar overheidshandelen wel: noch de levering van compost, noch die van glas is een prestatie die in bijlage D bij de Zesde richtlijn is aangewezen als ondernemershandelen. Dat betekende dat - (al dan niet impliciet) vastgesteld hebbende dat - de levering van compost respectievelijk glas op zich een economische activiteit vormt, vervolgens getoetst moest worden of die economische activiteit door de betrokken publiekrechtelijke lichamen 'als overheid' werd verricht. In casu speelt dat niet, nu de levering van stoom is aangewezen als (belaste) economische activiteit.

6.5.4 De verhandeling van het Hof over de vraag of afvalverwerking door belanghebbende onder dezelfde juridische voorwaarden plaatsvindt als private afvalverwerkers was mijns inziens dan ook niet noodzakelijk - hoewel ik de opvatting van het Hof deel dat bij het verwerken van afval in Nederland(40) geen sprake is van activiteiten 'als overheid' worden verricht. In casu moet de prestatie mijns inziens niet zozeer worden geduid als het verwerken van afval, maar als een productieproces dat leidt tot de fabricage van stoom, die vervolgens wordt verkocht. Dat is ontegenzeggelijk een belaste economische activiteit, waarvoor recht op aftrek bestaat.

6.6 Het middel

6.6.1 Uit het voorgaande zal duidelijk zijn dat het middel mijns inziens faalt.

7 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van de Staatssecretaris ongegrond dient te worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

1 De inspecteur van de Belastingdienst/P.

2 Zaaknummers bij de Hoge Raad 11/00983, 11/00987 en 11/00988.

3 Hoewel zulks niet uitdrukkelijk door het Hof is vastgesteld, volgt uit de gedingstukken (het nader vermelde verzoek om teruggaaf en de vaststelling dat aan de formele voorwaarden voor zo'n verzoek is voldaan) zonder meer dat belanghebbende in België is gevestigd.

4 Artikel 7 van de Ordonnantie van 19 juli 1990 houdende oprichting van X (bijlage 13 bij de motivering van het beroepschrift door belanghebbende bij de Rechtbank) luidt:

"Art. 7. § 1. X kan handelsactiviteiten uitoefenen die verenigbaar zijn met de opdrachten die eraan worden toevertrouwd (...).

§ 2. Met het oog op het vervullen van zijn opdrachten kan X overeenkomsten sluiten, deelnemen in het kapitaal en aan het beheer van ondernemingen, en bedrijfsinstallaties exploiteren of laten exploiteren. (...)"

5 Proces-verbaal van de mondelinge behandeling ter zitting van de Rechtbank, blz. 1-2.

6 Uit de feiten wordt niet helemaal duidelijk hoe het precies zit met de avi. De nader te melden uitspraak van de Rechtbank (punt 2.3) suggereert dat belanghebbendes rechtsvoorganger de beslissingen over de bouw en exploitatie van de avi heeft genomen. Uit de nader te melden uitspraak van het Hof (punt 2.2) kan worden afgeleid dat belanghebbende deze opdracht tot bouw en exploitatie heeft gegeven. Hoe dan ook staat vast dat de feitelijke exploitatie van de avi in handen is van de NV A, een 100% dochter van belanghebbende.

7 Uit de nader te melden uitspraak van de Rechtbank (punt 2.4) leid ik af dat belanghebbende de stoom kennelijk juridisch levert aan NV A, die de stoom op haar beurt doorlevert aan D. Uit de gedingstukken (zie de motivering van het hoger beroepschrift, blz. 10) valt af te leiden dat belanghebbende ter zake van de levering van stoom (Belgische) omzetbelasting berekent.

8 Het Hof heeft vastgesteld (zie punt 2.3 van de uitspraak) dat belanghebbende voor de geleverde stoom een vergoeding betaalt aan NV A. Ik deel de mening van de Staatssecretaris dat deze vaststelling op een verschrijving moet berusten. In de processtukken is geen enkele grondslag te vinden die steun biedt aan deze vaststelling door het Hof. De Rechtbank heeft onder de feiten vastgesteld (zie punt 2.4 van de nader te melden uitspraak): "Belanghebbende brengt voor de geleverde stoom aan A een vergoeding in rekening." Geen der partijen heeft in hoger beroep tegen deze vaststelling grieven ingebracht.

9 Een kopie van dit verzoek is als bijlage 2 bij de motivering van het hoger beroepschrift van belanghebbende gevoegd.

10 Blijkens punt 1.8 van de uitspraak was de Rechtbank 'voorlopig' van oordeel dat belanghebbende recht had op teruggaaf van een deel van de door E in rekening gebrachte omzetbelasting. Zij kwam (punt 4.7 van de uitspraak) tot het oordeel dat belanghebbende geen aanspraak kan maken op volledige teruggaaf. Uit de tussen de Rechtbank en partijen gevoerde correspondentie leidde de Rechtbank af dat belanghebbende in dat geval in het geheel geen teruggaaf van belasting wenste. De Rechtbank heeft belanghebbende hierin gevolgd.

11 Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, PB L 145, blz. 1.

12 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006, PB L 347, blz. 1.

13 MvH: bedoeld zal zijn 'huishoudelijk'.

14 MvH: in 4.5 verwees het Hof naar Richtlijn 75/442/EEG van de Raad van 15 juli 1975, PB L 194, blz. 39. Overigens is deze richtlijn niet per 17 juni 2008 vervangen door een herziene kaderrichtlijn afvalstoffen. Richtlijn 75/442/EEG is met ingang van 17 mei 2006 ingetrokken door Richtlijn 2006/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2006, PB L 114, blz. 9. Deze Richtlijn is op haar beurt met ingang van 12 december 2010 ingetrokken door Richtlijn 2008/98/EG van het Europees Parlement en de Raad van 19 november 2008, PB L 312, blz. 3. De door het Hof genoemde datum 17 juni 2008 is de datum van de wetgevingsresolutie van het Europees Parlement betreffende het gemeenschappelijk standpunt, door de Raad vastgesteld met het oog op de

aanneming van de richtlijn van het Europees Parlement en de Raad betreffende afvalstoffen en tot intrekking van een aantal richtlijnen.

15 MvH: bedoeld zal zijn 'gebrachte'.

16 Dit bedrag is mijns inziens onjuist. Over 2003 is (dossiernummer in cassatie 11/00983) door belanghebbende een verzoek om teruggaaf van omzetbelasting ingediend tot een bedrag van € 374.550,71. Dat bedrag is door het Hof ook toegekend. Over 2004 heeft belanghebbende slechts verzocht om een teruggaaf van € 355.030,58, zodat het voor de hand had gelegen als het Hof ook slechts dat bedrag had toegekend indien hij het standpunt van belanghebbende volgt. Ik vermoed dat het over 2003 terug te geven bedrag abusievelijk in de uitspraak over 2004 is overgenomen.

17 Vgl. artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn.

18 Thans op grond van artikel 19 VEU het van het Hof van Justitie van de Europese Unie deel uitmakende Hof van Justitie. De afkorting 'HvJ' wordt in deze conclusie gehanteerd voor zowel arresten (respectievelijk beschikkingen) die zijn geweest toen het Hof van Justitie nog 'van de Europese Gemeenschappen' was, als voor arresten en beschikkingen die het HvJ als onderdeel van het HvJ EU heeft gegeven.

19 Thans artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn.

20 Richtlijn 79/1072/EG van de Raad van 6 december 1979, PB L 331, blz. 11. Deze richtlijn is per 1 januari 2010 ingetrokken door Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008, PB L 44, blz. 23.

21 Zie ook het eindarrest in deze zaak van de Hoge Raad van 1 juli 1998, nr. 33371, LJN AA2326, BNB 1998/279 m.nt. Van Hilten.

22 In het dictum van het arrest staat hier in de Nederlandse vertaling 'lidstaat van vestiging'. De Redactie van V-N merkt - mijns inziens terecht - op dat hier lidstaat van teruggaaf moet zijn bedoeld gelet op de Franstalige versie van het arrest waarin gesproken wordt over: 'l'État membre du remboursement', V-N 2000/50.22. Ook in de procestaal (Italiaans) wordt hier gesproken over lidstaat van teruggaaf ('Stato membro del rimborso'). Dat hier lidstaat van teruggaaf wordt bedoeld volgt ook logischerwijs uit het arrest. Ik ga er dan ook van uit dat hier in de Nederlandse versie een (ver)taalfout is geslopen.

23 Indien wel wordt gehandeld in het specifiek voor publiekrechtelijke lichamen geldende juridische regime, en de desbetreffende handelingen niet onder dezelfde juridische voorwaarden als private ondernemers worden verricht, is er toch sprake van belastingplicht als een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in Bijlage D bij de Zesde Richtlijn genoemde werkzaamheden, voorzover zij niet van onbeduidende omvang zijn.

24 Het valt op dat in artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt gesproken over 'ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht', dus 'een activiteit' in enkelvoud.

25 Zoals uit het hierna volgende citaat volgt is enkel sprake van een dienst 'onder bezwarende titel' wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en waarbij de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst. Het begrip 'economische activiteit' lijkt overigens meeromvattender dan enkel het verrichten van prestaties onder bezwarende titel. Ik wijs bijvoorbeeld op het arrest van het HvJ 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, BNB 1985/315 m.nt. Simons; daaruit blijkt dat reeds sprake is van een economische activiteit als er een (toekomstige) zaak wordt gekocht en er sprake is van een (geobjectiveerd) oogmerk om het gekochte te verhuren. Het begrip 'economische activiteit' lijkt hier eerder in de zin van 'ondernemerschap' te zijn gebruikt. In dit verband kan ook worden gewezen op artikel 9, eerste alinea, van de btw-richtlijn, waarin - anders dan in artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn - het begrip in het enkelvoud wordt gehanteerd.

26 Zie ook HvJ 27 oktober 2011, GFKL Financial Services, C-93/10, V-N 2011/55.17, punt 17-19.

27 MvH: bedoeld wordt HvJ 3 maart 1994, Tolsma, C-16/93, BNB 1994/271 m.nt. Finkensieper.

28 MvH: bedoeld wordt HvJ 5 juni 1997, SDC, C-2/95, V-N 1997/2606.

29 MvH: bedoeld wordt HvJ 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, V-N 2003/34.13.

30 MvH: bedoeld zal zijn huishoudelijk afval. Belanghebbende heeft voorafgaande aan het innemen van deze stelling ter zitting van de Rechtbank namelijk zijn stelling dat ook bedrijfsafval wordt opgehaald en verwerkt ingetrokken.

31 Ik merk volledigheidshalve op dat blz. 4 van het proces-verbaal van de zitting van het Hof de volgende passage bevat:

"Het oudste lid:

Wat betaalt een burger in België voor het ophalen van huisvuil? Indien belanghebbende voor de verwerking van het afval bestempeld dient te worden als ondernemer, had er dan niet ook BTW

berekend moeten worden aan de "klanten"? Of is deze BTW-heffing in feite verdisconteerd in een soort jaarlijkse afvalstoffenheffing?

De gemachtigde van belanghebbende:

Ja, zo werkt het."

Ik leid uit de bevestigende beantwoording van een vraag die ervan uitgaat dat bij ondernemerschap btw had moeten worden berekend niet af dat belanghebbende hiermee stelt dat ook in casu btw is berekend, of dat belanghebbende hiermee zou hebben willen stellen dat de afvalstoffenheffing in casu als een met btw belaste vergoeding is aan te merken. Ik merk in dit verband op dat het Hof in punt 4.7 van zijn uitspraak, in cassatie onbestreden, heeft overwogen dat belanghebbende ter zake van de werkzaamheid betreffende de inzameling van huishoudelijk afval geen omzetbelasting in rekening brengt.

32 Blz. 4, onder 3c.

33 Vgl. in dit verband de noot van Van Kesteren onder het hierna nog te melden arrest van de Hoge Raad van 2 november 2001, nr. 36519, LJN AD5038, BNB 2002/37, over de compostering van slib: "Duidelijk is dat waar het composteren van ontwaterd slib begint, het 'verwijderen' en het optreden als overheid ophoudt."

34 Ik verwijs in dit verband naar (punt 3.3 van) het arrest van de Hoge Raad van 8 maart 2000, nr. 35253, LJN AA5048, BNB 2000/295 m.nt. Van Zadelhoff, inzake de exploitatie van een parkeergarage door een gemeente.

35 MvH: bedoeld zal zijn gebrachte.

36 MvH: bedoeld wordt het arrest van de Hoge Raad van 17 februari 1999, BNB 1999/227 m.nt. Van Zadelhoff.

37 MvH: bedoeld zal zijn 'speelt'.

38 MvH: bedoeld zal zijn bepleite.

39 MvH: Het komt mij voor dat de Hoge Raad hier paraphraseert wat het Hof Leeuwarden op basis van de wetsgeschiedenis van de Wet op belastingen op milieugrondslag heeft overwogen, namelijk dat hetgeen na de inzameling bij particuliere huishoudens met het afval gebeurt, niet geschiedt in het kader van de uitoefening van een overheidstaak. Het lijkt mij dan ook dat de hier door de Hoge Raad gebezigde term 'zich ontdoen' niet ziet op een eventuele verwerking van huishoudelijk afval, maar slechts op het legen van de containers en het afvoeren van het glas.

40 Uit het arrest van het HvJ van 14 december 2000, Câmara Municipal do Porto, C-446/98, V-N 2001/3.20, punt 21, valt af te leiden dat de nationale rechter zich bij de bepaling of een in geding zijnde werkzaamheid in het kader van een specifiek voor publiekrechtelijke lichamen geldend juridisch regime plaatsvindt, moet baseren op een analyse van de in het nationale recht bepaalde modaliteiten van de uitoefening van deze werkzaamheid.