

Conclusie A-G Van Hilten 8 november 2012, nr. 11/04272

Conclusie

HR nr. 11/04272
Hof nr. 10/00268
Rb nr. AWB 08/1270
Derde Kamer A
Omzetbelasting 2005

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. M.E. VAN HILTEN
ADVOCAAT-GENERAAL

Conclusie van 8 november 2012 inzake:
Staatssecretaris van Financiën
tegen
X B.V.

1. Inleiding

1.1. Kort door de bocht en in enkele woorden gezegd lijkt het in deze zaak te gaan om de vraag of belanghebbende een prestatie tegen vergoeding verricht jegens de Staat der Nederlanden, verder kortweg: de Staat (Rechtbank Leeuwarden; hierna: Rechtbank) of dat de Staat een prestatie verricht jegens belanghebbende (Hof Leeuwarden; hierna: Hof). De vraag is mijns inziens of dat juist is en of het niet veeleer zo is dat over en weer wordt gepresteerd.

1.2. Belanghebbende houdt zich bezig met de ontwikkeling van een medicijn tegen antrax. Zij heeft in dit verband een overeenkomst gesloten met de Staat, voor wie het met het oog op mogelijk bio-terrorisme belangrijk is dat een dergelijk medicijn beschikbaar komt.

1.3. In deze overeenkomst is neergelegd dat de Staat bijdraagt in de kosten van de ontwikkeling van het medicijn, al naar gelang bepaalde fasen in het ontwikkelingsproces zijn afgerond. De Staat verkrijgt - bij registratie van het medicijn - het recht om het medicijn met voorrang boven anderen en tegen een gereduceerde prijs te kopen. In de overeenkomst is voorts bepaald dat belanghebbende op verzoek van de Staat een zekere voorraad van het (geregistreerde) medicijn ten behoeve van de Staat zal aanhouden. In de overeenkomst is voorzien in een 'payback' van de door de Staat verstrekte bijdrage. Wanneer belanghebbende het medicijn aan derden verkoopt, dient zij de Staat 2% van de verkoopopbrengst te betalen tot een maximum van de bijdrage(n) door de Staat in de ontwikkelingskosten van het medicijn.

1.4. In het tijdvak waarop de naheffingsaanslag betrekking heeft, heeft de Staat uit hoofde van de overeenkomst ruim een miljoen euro aan belanghebbende uitgekeerd. De vraag is of dit bedrag de vergoeding vormt voor door belanghebbende jegens de Staat verrichte dienstverlening. De Rechtbank heeft deze vraag bevestigend beantwoord. Het Hof heeft geoordeeld dat de Staat een prestatie jegens belanghebbende heeft verricht, en niet - omgekeerd - belanghebbende jegens de Staat.

1.5. Aan dit oordeel heeft het Hof ten grondslag gelegd dat de Europese rechtspraak betreffende de duiding van handelingen die uit verschillende elementen bestaan (hierna: meer-elementige prestaties) naar zijn oordeel ook geldt voor de beantwoording van de vraag hoe een overeenkomst 'waarbij twee personen over en weer prestaties jegens elkaar verrichten' gekwalificeerd moet worden. Deze opvatting deel ik niet, althans voor zover dit zo wordt opgevat dat over en weer verrichte prestaties tezamen één prestatie vormen van slechts één van de (over en weer presterende) ondernemers. 's Hof's redenering dat de Staat krediet verstrekt aan belanghebbende en dat (dus) belanghebbende ten tijde van de verkrijging van de bijdrage geen prestatie heeft verricht, klopt mijns inziens dan ook niet. De conclusie dat de Staat jegens belanghebbende heeft gepresteerd laat immers onverlet dat belanghebbende (ook) een prestatie jegens de Staat kan hebben verricht. Uit 's Hof's uitspraak blijkt niet dat het Hof dit heeft onderzocht. Mijn slotsom is dat het Hof is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting, dan wel dat de uitspraak onbegrijpelijk/onvoldoende gemotiveerd is.

1.6. De conclusie strekt tot gegroundverklaring van het beroep in cassatie van de Staatssecretaris en verwijzing van de zaak voor nader feitenonderzoek.

2. Feiten en procesverloop

2.1. Belanghebbende houdt zich bezig met de ontwikkeling, productie en commercialisering van biotechnische producten. Zij is onderdeel van een fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) en mitsdien ondernemer in de zin van de omzetbelasting.(1)

2.2. In 2005 heeft belanghebbende met betrekking tot de ontwikkeling en registratie van een medicijn tegen antrax een overeenkomst gesloten met de Staat, blijkens de - in de Engelse taal opgestelde - overeenkomst in dezen vertegenwoordigd door de Minister van Defensie(2) (verder: de Overeenkomst).

2.3. In de preambule van de Overeenkomst wordt overwogen dat belanghebbende bezig is met de ontwikkeling van een medicijn tegen antrax (in de Overeenkomst - en in navolging daarvan ook in deze conclusie - aangeduid bij de medicijnnaam 'Anthraxumab') en dat zij voornemens is deze ontwikkeling te doen uitmonden in de registratie(3) van dit medicijn. Voorts is daarin vermeld dat de beschikbaarheid van een medicijn tegen antrax voor de Staat van groot belang is met het oog op de dreiging van biologische oorlogvoering en bioterrorisme en het daaruit voortkomende gevaar voor de volksgezondheid, en dat de Staat financieel wil bijdragen aan de ontwikkeling en registratie door belanghebbende van een medicijn tegen antrax. Ten slotte is in de preambule van de Overeenkomst vermeld dat de Staat de status van 'most favoured customer' zal hebben, hetgeen op grond van artikel 1 van de Overeenkomst inhoudt:

"Most favoured customer: means that the State will have:

- a. the first right of delivery of Anthraxumab in case of shortage;
- b. a price which is always lower than the commercial price."

2.4. In artikel 2 van de Overeenkomst is onder meer het volgende vermeld:

"2.2 The State emphasises the need to get an anti-Anthrax drug available and shall provide adequate funding for the development and registration of Anthraxumab, (...).

2.3 In consideration of its financial contribution to the development and registration of Anthraxumab as set forth in Article 2.2 hereinabove, the State shall obtain the right to purchase Anthraxumab in such countries where Anthraxumab will have been duly registered and approved and be legally available, and to use it for its own stockpiling.

2.4 Furthermore the State has the right to use Anthraxumab for Defence Purposes in any country where the State, at its own discretion, may require it."

2.5. Tot de Overeenkomst behoort onder meer een Annex B(4), waarin een voortgangsschema voor de ontwikkeling van Anthraxumab is opgenomen. Dit voortgangsschema is onderverdeeld in diverse stadia (in de Overeenkomst aangeduid als 'milestones') waarbij per stadium is aangegeven welke werkzaamheden belanghebbende verricht, de kosten van die werkzaamheden, en de bijdrage van de Staat. Per stadium verstrekt belanghebbende, zo is in artikel 5 van de Overeenkomst bepaald, een voortgangsrapport ('Milestone Report') aan de Staat. Op basis van de daarin gerapporteerde resultaten accepteert de Staat een Milestone Report of wijst zij deze af, waarbij een afgewezen Milestone Report geldt als een niet verstrekt rapport.

2.6. Omtrent de financiering van de ontwikkeling van Anthraxumab en de betaling van de bijdragen van de Staat vermeldt de Overeenkomst:

"ARTICLE 8 - PRICES

8.1 The Work carried out under this Agreement is partially funded by the State and X as set out in Annex B. The State will contribute in total a maximum amount of 3 M€ (three million Euro).

(...)

ARTICLE 9 - PAYMENTS

9.1 In consideration of X's performance under this Agreement, X shall be paid in accordance with the Payment Schedule at Annex B and in accordance with the terms of this Article.

9.2 For each Milestone reached X will promptly send the related reporting and invoices tot the State.

(...)

9.5 If X has failed to meet a particular Milestone under this Agreement: the State may withhold, in whole or in part, payment for such a Milestone.
(...)"

2.7. Bij succesvolle registratie van Anthraxumab heeft de Staat als 'most favoured customer' (vgl. punt 2.3 van deze conclusie) het recht om het geregistreerde product te kopen. Daarom is in artikel 10 van de Overeenkomst bepaald:

"(...)

10.2 Purchase of product, prices and delivery terms will be agreed upon after filing for registration of Anthraxumab by X and will be worked out in a separate Purchase Agreement for Anthraxumab. (...)

10.3 The purchase price for the Anthraxumab product for the State will be settled upon registration and shall be based on a manufacturing cost price per dose, plus a 30% overhead cost added. (...)

10.4 The right of the State to purchase excludes specifically the right to purchase for resale.

10.5 X will pay back to the State its financial contribution as mentioned in Article 8.1 when selling Anthraxumab to third parties. To that end X will pay to the State the amount of 2% on its sales, of the registered Anthraxumab product to third parties (...).

10.6 The amounts payable to the State according to article 10.5 will be maximised to the total amount invested by the State in the development Work according to Article 8.1 of this Agreement at 3 M€ plus the interest as described in Annex C. Upon exceeding this amount the State will obtain no further payments."

2.8. In artikel 11 van de Overeenkomst is vastgelegd dat de intellectuele eigendomsrechten en patenten bij belanghebbende berusten, met dien verstande dat:

"11.2.2 The State shall have a non-exclusive royalty-free licence under all patents pertaining to Anthraxumab in order to secure its free and undiminished use of Anthraxumab for its Defence Purposes."

2.9. Bijlage C bij de Overeenkomst ('Outline of contract between the state and X on the purchase, delivery and stockpiling of Anthraxumab') geeft een schets van de afspraken die belanghebbende en de Staat voornemens zijn te maken na registratie van Anthraxumab. Daarin zijn onder meer zaken opgenomen als de wijze van berekening van de prijs waarvoor de Staat Anthraxumab kan kopen en de daadwerkelijke beschikbaarheid van het medicijn voor de Staat. Omtrent de voorraadvorming vermeldt artikel 4 van bijlage C - voor zover van belang:

"1. Supplier(5) will on request of the State hold stock for the quantities to be agreed upon between supplier and the State. Stock held by supplier on behalf of the State and stock supplements will be charged in advance against the agreed price per dose."

2.10. In 2005 heeft belanghebbende van de Staat een bedrag ontvangen van € 1.065.000. Belanghebbende heeft ter zake geen omzetbelasting op aangifte voldaan.(6) Zich op het standpunt stellende dat belanghebbende tegen vergoeding belaste prestaties jegens de Staat heeft verricht, heeft de Inspecteur(7) de onderhavige naheffingsaanslag alsmede een boete opgelegd. De naheffingsaanslag bestaat, voor zover in deze procedure van belang, uit een naheffing ter hoogte van € 170.042 (19/119 x € 1.065.000).

2.11. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de naheffingsaanslag en de daarbij vastgestelde boete. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur de nageheven omzetbelasting gehandhaafd en de boete - voor zover deze de correctie met betrekking tot het van de Staat ontvangen bedrag betrof - verminderd naar nihil.

3. Geding voor Rechtbank en Hof

3.1. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij de Rechtbank.

3.2. Bij de Rechtbank was in geschil het antwoord op de vraag of de bijdrage die belanghebbende van de Staat heeft ontvangen de vergoeding vormt voor een door belanghebbende verrichte (belaste) prestatie. De Rechtbank heeft deze vraag bevestigend beantwoord en heeft bij uitspraak van 14 oktober 2010, nr. AWB 08/1270, niet gepubliceerd, het beroep ongegrond verklaard.

3.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof.

3.4. Het Hof heeft het geschil omschreven als:

"het antwoord op de vraag of belanghebbende over het door haar in 2005 van de Staat ontvangen bedrag van € 1.065.000 omzetbelasting verschuldigd is. Meer in het bijzonder is in geschil of de bijdrage van de Staat kan worden gekwalificeerd als een vergoeding voor een door belanghebbende verrichte prestatie in de zin van de Wet (...), hetgeen de Inspecteur stelt en belanghebbende ontkent."

3.5. Met betrekking tot de duiding van de afspraken die in de Overeenkomst zijn neergelegd, heeft het Hof geoordeeld dat deze tezamen één prestatie vormen waarvan de verschillende elementen zo nauw met elkaar zijn verbonden, dat zij objectief gezien niet te splitsen zijn, en dat splitsing daarvan kunstmatig zou zijn. Het Hof heeft in dit verband overwogen:

4.2 Uit de onder 2.2 aangehaalde Overeenkomst(8) met bijlagen blijkt dat deze Overeenkomst uit meerdere elementen bestaat. De Overeenkomst beslaat immers enerzijds de financieringsbehoefte van belanghebbende om biotechnische producten - in het specifieke geval: een medicijn tegen antrax - te ontwikkelen en de(9) commercialiseren, en anderzijds de behoefte van de Staat - vertegenwoordigd door het Ministerie van Defensie - om toegang tot een medicijn tegen antrax te verkrijgen.

4.3 Uit vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: Hof van Justitie) blijkt dat in het(10) geval als het onderhavige, waarin meerdere elementen van een prestatie aanwezig zijn, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waaronder de prestatie plaatsvindt, teneinde te bepalen of het om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één prestatie gaat, en of, in dit laatste geval, deze prestatie als een levering van goederen dan wel als een dienstverrichting moet worden gekwalificeerd. Ingevolge het arrest van het Hof van Justitie van 25 februari 1999 inzake Card Protection Plan, nr. C-349/96, BNB 1999/224, met name rechtsoverweging 29, dient te worden bepaald wat de kenmerkende elementen zijn van de betrokken handeling teneinde te bepalen of de belastingplichtige verschillende van elkaar te onderscheiden diensten dan wel één enkele dienst verleent. Daarbij heeft te gelden dat een uit verschillende elementen bestaande dienstverrichting, waarbij economisch gesproken één dienst wordt verleend, niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald.

4.4 Naar het oordeel van het Hof geldt hetgeen is overwogen in 4.3 eveneens voor de beantwoording van de vraag hoe een overeenkomst, waarbij twee partijen over en weer prestaties jegens elkaar verrichten, gekwalificeerd moet worden. Het Hof dient derhalve eerst te beoordelen of, gelet op alle omstandigheden van het geval, sprake is van meerdere, van elkaar te onderscheiden prestaties dan wel van één enkele prestatie. Naar het oordeel van het Hof, behelst de onder 2.2 genoemde Overeenkomst één prestatie met meerdere elementen die zo nauw met elkaar zijn verbonden, dat zij objectief gezien een niet te splitsen prestatie vormen, en dat splitsing daarvan kunstmatig zou zijn."

3.6. Het Hof heeft vervolgens geoordeeld dat de hier bedoelde ene prestatie geen prestatie van belanghebbende inhoudt, daartoe overwegende:

"4.5 Vervolgens ziet het Hof zich voor de taak te bepalen wat de overheersende elementen van de Overeenkomst zijn teneinde te bepalen wat de prestatie behelst. De Rechtbank heeft kennelijk aan haar oordeel ten grondslag gelegd dat, gezien het feit dat het Ministerie van Defensie behoefte heeft aan de ontwikkeling van een antrax-medicijn, het Ministerie van Defensie het recht heeft verkregen het te ontwikkelen medicijn tegen een gereduceerd tarief te mogen kopen en te gebruiken dan wel gerechtigd te zijn tot een bepaalde voorraad, en dat belanghebbende hierdoor aan het Ministerie van Defensie concrete, individualiseerbare voordelen heeft doen toekomen die kwalificeren als verbruik in de zin van de Wet. De Rechtbank heeft hiermee geoordeeld dat de door belanghebbende verrichte prestaties wezenlijk en kenmerkend zijn voor de Overeenkomst. Het Hof volgt dit oordeel van de Rechtbank niet; in de omstandigheden van deze zaak is naar het oordeel van het Hof het doel van de Overeenkomst veeleer geweest dat belanghebbende voor de door haar te ontwikkelen producten (investerings)krediet verkrijgt. Het Hof acht hiertoe doorslaggevend dat:

- de bijdragen die de Staat in het kader van de overeenkomsten heeft verstrekt dienen te worden terugbetaald met vermeerdering van rente,
- de Staat als investeerder in de ontwikkeling geen product ter beschikking gesteld krijgt, doch slechts een "preferred buyer" positie verkrijgt.

4.6 Dat de Staat als kredietverstrekker een belang heeft bij het verkrijgen van een medicijn tegen antrax (ten behoeve van haar personeel) en dat belanghebbende bij een marktsucces gehouden is om de Staat als kredietverstrekker bepaalde voordelen te verschaffen, doet niet af aan het onder 4.5

gegeven oordeel. Deze elementen zijn, zo oordeelt het Hof, middelen om het krediet bij de Staat als geldverstrekker aan te trekken. De bijkomende doelen van en verplichtingen uit de Overeenkomst leiden er echter niet toe dat er een andere wezenlijke of kenmerkende prestatie aan de Overeenkomst kan worden ontleend dan het verstrekken van krediet aan belanghebbende. De elementen uit de overeenkomst die wijzen op verbruik van diensten van belanghebbende door de Staat kunnen immers enkel ten uitvoering worden gebracht indien de ontwikkelingsactiviteiten van belanghebbende succesvol zijn en tot een medicijn tegen antrax hebben geleid en de Staat vervolgens haar "preferred buyer" positie uitoefent. Nu op het moment van aangaan van de Overeenkomst onzeker is of deze elementen daadwerkelijk tot uitvoering zullen leiden, kunnen die elementen reeds daarom niet als de kenmerkende elementen van de overeenkomst worden beschouwd. Evenmin staat de mogelijkheid dat geen terugbetaling van het krediet zal volgen eraan in de weg dat de Overeenkomst in wezen ziet op het verkrijgen van dit krediet. Een gegarandeerde terugbetaling van krediet is geen vereist element van een overeenkomst tot kredietverstrekking. Dat in de onderhavige zaak de Staat als crediteur genoeg heeft genomen met terugbetaling van het verstrekte krediet, vermeerderd met rente, enkel nadat het medicijn ontwikkeld is, betekent derhalve niet dat er geen sprake kan zijn van krediet.

4.7 Uit het voorgaande volgt dat belanghebbende op het moment van ontvangst van de onderhavige betalingen van de Staat geen prestatie heeft verricht in de zin van de Wet."

3.7. Het Hof heeft bij uitspraak van 16 augustus 2011, nr. 10/00268, LJN BR5330, NTFR 2011, 2197 m.nt. Merx, het hoger beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Rechtbank vernietigd, de uitspraak op bezwaar behoudens het oordeel omtrent de boete vernietigd, de naheffingsaanslag verminderd en de opgelegde boete - zoals deze luidde na de uitspraak op bezwaar - gehandhaafd.

4. Geding in cassatie

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

4.2. Als middel van cassatie heeft de Staatssecretaris voorgesteld:

"Schending van het Nederlandse recht, met name van het bepaalde in de artikelen 1 en 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) en/of artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht, doordat het Hof van oordeel is dat belanghebbende op het moment van ontvangst van de onderhavige betalingen van de Staat geen prestatie heeft verricht in de zin van de Wet, zulks (...) ten onrechte althans op gronden die deze beslissing niet kunnen dragen."

4.3. De Staatssecretaris meent dat het oordeel van het Hof dat sprake is van het verstrekken van krediet door de Staat, gegeven de feiten, uitgaat van een onjuiste rechtsopvatting met betrekking tot het begrip kredietverstrekking, dan wel dat de vastgestelde feiten om tot dat oordeel te kunnen komen, volstrekt ontoereikend zijn. De Staatssecretaris benadrukt dat de terugbetalingsverplichting van belanghebbende pas een rol kan gaan spelen na de registratie van het medicijn. 's Hof's oordeel dat belanghebbende géén prestatie zou hebben verricht, acht de Staatssecretaris, gezien de vastgestelde feiten en onder verwijzing naar rechtspraak van de Hoge Raad(11), van een onjuiste rechtsopvatting getuigen dan wel onbegrijpelijk.

4.4. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

4.5. De Staatssecretaris heeft geen gebruik gemaakt van de hem geboden mogelijkheid om een conclusie van repliek in te dienen.(12)

4.6. Belanghebbende is in staat van faillissement verklaard. Bij brief van 29 augustus 2012 heeft de curator de Hoge Raad geïnformeerd dat hij voornemens is om in de plaats van de voormalige gemachtigde de procedure voort te zetten.

5. Beschouwing

5.1. De btw kan weerbarstig zijn. We zien dat ook in deze zaak, waar het gaat om een geval waarin partijen 'over en weer' afspraken maken en waarin (mogelijk) over en weer prestaties kunnen worden onderkend, die (mogelijk) over en weer in de heffing moeten worden betrokken. In met name de sportwereld vallen hiervan legio voorbeelden te geven: van de wielclub die met de plaatselijke

aannemer heeft afgesproken dat haar leden zullen fietsen in door de aannemer ter beschikking gestelde - en prominent van zijn bedrijfsnaam en - logo voorziene - shirtjes,(13) tot de financiële dienstverrichter die sticks-met-logo ter beschikking stelt aan de hockeyvereniging ten behoeve van de spelers van diens eerste team.

5.2. In gevallen als deze kunnen twee prestaties van twee ondernemers worden onderscheiden: de sportvereniging maakt reclame voor de ondernemer, en de ondernemer levert (of verhuurt, afhankelijk van de wijze van terbeschikkingstelling) shirtjes, sticks of wat dan ook, aan de sportvereniging. De vergoeding voor de reclamemakerij(14) wordt gevormd door de levering van de shirtjes/sticks etc., de vergoeding voor de shirtjes is de reclame. Niet voor niets bepaalt artikel 8, lid 2, van de Wet dat voorzover de tegenprestatie niet in een geldsom bestaat, de vergoeding wordt gevormd door de totale waarde van de tegenprestatie.(15)

5.3. Nu hebben we het in casu niet over hockeyverenigingen of fietsclubs of andere sportieve ondernemers, terwijl ook nog maar moet worden vastgesteld of hetgeen in de Overeenkomst over en weer is afgesproken inhoudt dat prestaties onder bezwarende titel worden verricht. Het lijkt mij echter evident dat elk van de twee partijen bij de Overeenkomst daarin toezeggingen doet: belanghebbende om de voortgang van het ontwikkelingsproject te rapporteren en om na registratie Anthraxumab tegen een zacht prijsje en met voorrang aan de Staat te verkopen, en de Staat om geld te verstrekken (en dat later onder voorwaarden geheel of gedeeltelijk terug te vorderen). Ook het Hof suggereert op zijn minst dat het in de Overeenkomst 'over en weer' verrichtingen onderkent, waar het in punt 4.4 van zijn uitspraak overweegt dat de rechtspraak van het HvJ(16) betreffende de duiding van meer-elementige handelingen naar zijn opvatting ook geldt 'voor de beantwoording van de vraag hoe een overeenkomst waarbij twee partijen over en weer prestaties jegens elkaar verrichten(17) gekwalificeerd moet worden'.

5.4. Die opvatting deel ik niet, althans niet voor zover die zo wordt opgevat dat over en weer verrichte prestaties tezamen één prestatie vormen van slechts één van de over en weer presterende ondernemers.

5.5. Mijns inziens zal de problematiek van meer-elementige prestaties zich welhaast uit de aard der zaak beperken tot handelingen die één ondernemer verricht. Belastbaar is immers de prestatie - de levering van een goed of een dienst - die een bepaalde ondernemer jegens een ander verricht. Van die prestatie (of prestaties) moet met het oog op de fiscale behandeling daarvan worden beoordeeld hoe zij moet(en) worden gekwalificeerd. Wanneer de afnemer van vorenbedoelde prestatie of prestaties (ook) een prestatie jegens de eerstgenoemde presterende ondernemer verricht, kan die (weder)prestatie mijns inziens nimmer worden vereenzelvigd met, c.q. opgaan in de eerste prestatie: zij staat daar (mogelijk) juist tegenover als de vergoeding daarvoor (in welk geval de prestatie van eerstgenoemde ondernemer de vergoeding kan vormen voor de prestatie van degene die hiervoor als afnemer werd aangeduid).(18)

5.6. In de arresten van het HvJ over meer-elementige handelingen - en dat zijn er inmiddels heel wat - staat ook (bijna)(19) zonder uitzondering de duiding centraal van door één ondernemer aan een afnemer verrichte meer-elementige handelingen. Ik verwijs, mij beperkend tot arresten vanaf 2010, naar HvJ 11 februari 2010, *Graphic Procédé*, C-88/09, V-N 2010/11.23, HvJ 6 mei 2010, *Commissie/Frankrijk*, C-94/09, V-N 2010/30.15, HvJ 28 oktober 2010, *AXA UK*, C-175/09, V-N 2010/57.17, HvJ 2 december 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, NTFR 2010, 2884 m.nt. Sanders, HvJ 10 maart 2011, *Bog e.a.*, gevoegde zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, V-N 2011/18.17 en HvJ 27 september 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, V-N 2012/52.22.(20)

5.7. Uit de hiervóór vermelde jurisprudentie kan mijns inziens niet worden afgeleid dat de 'regels' omtrent de duiding van meer-elementige prestaties kan worden toegepast op over en weer verrichte prestaties.

5.8. Voorgaande laat overigens onverlet dat elk van de over en weer verrichte prestaties op zichzelf een meer-elementige handeling kan zijn, waarvan aan de hand van de door het HvJ in zijn jurisprudentie ontwikkelde criteria moet worden beoordeeld of sprake is van één prestatie of van verschillende, te onderscheiden handelingen. Of sprake is van één (of meer) verrichte prestatie(s) moet voor iedere contractsluitende partij echter afzonderlijk, aan de hand van de door die partij verrichte handelingen, worden gezien.

5.9. Het Hof heeft in casu uit de Overeenkomst afgeleid dat de daarin over en weer tussen de Staat en belanghebbende neergelegde afspraken erop neer komen dat de Staat aan belanghebbende krediet verleent en heeft daaruit (zie punt 4.7 van de uitspraak: "Uit het vorenstaande volgt dat belanghebbende (...)") de conclusie getrokken dat belanghebbende (dus) ten tijde van de verkrijging van de bijdrage geen prestatie heeft verricht.

5.10. Die redenering klopt mijns inziens niet. De omstandigheid - wat er zij van de juistheid van deze duiding - dat de Staat aan belanghebbende krediet verstrekt, laat onverlet dat belanghebbende wel degelijk een prestatie (of prestaties) kan verrichten aan de Staat. Een prestatie (of prestaties) waartegenover de kredietverstrekking wellicht als vergoeding staat.

5.11. Uit 's Hof's uitspraak blijkt evenwel niet of het Hof heeft onderzocht of hetgeen belanghebbende in de Overeenkomst heeft aangegeven te zullen doen, en in verband waarmee zij de bijdrage van de Staat (of deze nu als kredietverstrekking kan worden gekwalificeerd of niet) krijgt, mogelijk een prestatie vormt waartegenover de bijdrage van de Staat een (gedeeltelijke) vergoeding vormt.

5.12. Gelet op het voorgaande, kom ik tot de conclusie dat het Hof bij de beoordeling van de zaak ofwel is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting, dan wel, indien hij wel van een juiste rechtsopvatting is uitgegaan, dat de uitspraak onbegrijpelijk is dan wel onvoldoende is gemotiveerd. Nu de vraag of de Overeenkomst wat betreft de daarin neergelegde verplichtingen van belanghebbende moet leiden tot de slotsom dat belanghebbende een prestatie (of prestaties) tegen vergoeding verricht, er een is die feitelijk onderzoek vergt, betekent dit dat verwijzing moet volgen.

5.13. Dat weerhoudt mij er niet van om enige woorden te wijden aan 'belanghebbendes kant' van de Overeenkomst.

5.14. Bezie ik die kant, dan valt te constateren dat belanghebbende zich heeft vastgelegd op:
- het (verder) ontwikkelen van Anthraxumab en het overleggen van voortgangsrapporten;
- het aan de Staat verlenen van de 'preferred buyer' position, inhoudende dat de Staat te zijner tijd van belanghebbende het recht krijgt om Anthraxumab met voorrang en tegen een lage prijs te kopen.(21)
- het aan de Staat verlenen van het recht om Anthraxumab voor defensiedoeleinden te gebruiken zonder betaling van royalty's (vgl. artikel 11.2.2 van de Overeenkomst, aangehaald in punt 2.8).

5.15. Gezien het ruime bereik van het begrip 'dienst' (geen van de vorenvermelde verrichtingen vormt de levering van goederen, zodat ik die hier buiten beschouwing laat), lijkt het mij dat elk van de hiervoor vermelde verbintenissen van belanghebbende op zichzelf bezien in beginsel als dienstverlening kan worden aangemerkt en derhalve in de heffing kan worden betrokken, mits uiteraard tegen vergoeding verricht.(22)

5.16. Dat zou alleen anders zijn indien de verbintenissen waartoe belanghebbende zich heeft verbonden geen verbruik zouden opleveren. In dit verband wijs ik op de jurisprudentie van het HvJ inzake het karakter van subsidies. Twee arresten van het HvJ zijn in dit kader het vermelden waard.

5.17. In de eerste plaats is dat het arrest van 29 februari 1996, Mohr, C-215/94, BNB 1997/32 m.nt. Van Hilten (arrest Mohr), over de vraag of een agrariër die zijn melkproductie beëindigde met die werkzaamheid - of liever: met het stoppen daarmee - een dienst verrichtte waartegenover de ontvangen EEG-subsidie als vergoeding stond. Het HvJ beantwoordde die vraag ontkennend: "21. Gelijk de advocaat-generaal (...) opmerkt, verwerft de Gemeenschap, door landbouwers via de bevoegde nationale autoriteiten een vergoeding te geven voor het verlies van inkomen als gevolg van het beëindigen van de melkproductie, geen goederen of diensten voor eigen gebruik, maar handelt zij in het algemeen belang, te weten het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk.

22. Zo gezien, levert de verbintenis van de landbouwer om zijn melkproductie te beëindigen noch de Gemeenschap noch de bevoegde nationale autoriteiten een voordeel op waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden aangemerkt. De betrokken verbintenis is derhalve geen dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de richtlijn."

5.18. Daarnaast kan worden gewezen op het arrest van 18 december 1997, Landbodem-Agrardienste, C-384/95, V-N 1998/5.17 (hierna: arrest Landbodem). Ook in deze zaak handelde het om een agrariër

die productie verminderde tegen ontvangst van een subsidie, alleen ging het deze keer om een aardappelboer en een subsidie van de nationale overheid. Ook hier kwam het HvJ tot de slotsom dat de verrichting van de agrariër niet leidde tot verbruik en dus geen dienst was (cursivering MvH):

"20. (...) Enkel de aard van de aangegane verbintenis dient te worden beschouwd: een verbintenis valt slechts onder het gemeenschappelijk BTW-stelsel indien er sprake is van verbruik.

21. Om te bepalen of een dienst binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, moet derhalve de transactie aan de doelstellingen en kenmerken van het gemeenschappelijk BTW-stelsel worden getoetst.

(...)

23. Een transactie zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, te weten de door een landbouwproducent aangegane verbintenis tot vermindering van zijn productie, voldoet niet aan deze regel(23), omdat hierbij geen sprake is van verbruik. (...) Zoals de advocaat-generaal in punt 26(24) van zijn conclusie heeft opgemerkt, levert de landbouwproducent geen diensten aan een identificeerbare verbruiker, noch een voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd.

24. Aangezien de door de landbouwproducent aangegane verbintenis tot vermindering van zijn productie noch de bevoegde nationale autoriteiten noch identificeerbare andere personen een voordeel oplevert waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden beschouwd, kan deze verbintenis niet als dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn worden aangemerkt."

5.19. Met name uit het arrest Landboden moet worden afgeleid dat de omstandigheid dat met het verrichten van een handeling het algemeen belang wordt gediend, niet reeds betekent dat geen sprake kan zijn van verbruik (en dus van een prestatie).

5.20. In de onderhavige zaak kan zonder meer een aspect van algemeen belang worden onderkend in de ontwikkeling en ter beschikkingstelling van het medicijn. Het lijkt mij evenwel dat dit algemene belang wordt overschaduwed door het individuele belang van de Staat. Het algemeen belang (de volksgezondheid) is er weliswaar bij gebaat dat er een medicijn tegen antrax beschikbaar is, maar de Staat heeft ook individueel belang bij de voordelen die zij voor zichzelf bij de Overeenkomst heeft bedongen (en die uit de preferred buyer positie voortvloeien). Daarbij zij opgemerkt dat uit de gedingstukken valt af te leiden dat belanghebbende geen medicijn tegen antrax is gaan ontwikkelen op verzoek van enige overheidsinstelling, maar dat deze ontwikkeling reeds in gang was gezet en ook past binnen belanghebbendes doelstellingen (de ontwikkeling, productie en commercialisering van biotechnische producten).

5.21. Uitgaande van het karakter van de vorengeschetste verrichtingen waartoe belanghebbende zich in de Overeenkomst verbonden heeft (zie punt 5.14) als in beginsel 'prestatiewaardig', dient voor de belast(baar)heid daarvan te worden beoordeeld of genoemde verrichtingen tezamen één handeling vormen, dan wel dat zij afzonderlijk bezien in de beschouwing moeten worden betrokken. Vervolgens moet dan worden bekeken of tegenover de prestatie(s) van belanghebbende een vergoeding staat.

5.22. Die beoordeling is feitelijk van aard en voorbehouden aan het Hof. Dat brengt mij tot de conclusie dat de zaak na cassatie verwezen zal moeten worden.

6. Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van de Staatssecretaris gegrond dient te worden verklaard en dat verwijzing moet volgen.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

1 De naheffingsaanslag is op naam van belanghebbende gesteld. Dat is niet juist: de naheffingsaanslag behoorde te worden opgelegd aan de fiscale eenheid waarvan belanghebbende sinds 29 oktober 2004 deel uitmaakt. De naheffingsaanslag bevat wel het omzetbelastingnummer van de fiscale eenheid maar niet de naam van de fiscale eenheid. Belanghebbende heeft ermee ingestemd dat de naheffingsaanslag aan haar opgelegd zou worden. Ter zitting van het Hof heeft zij verklaard dat het een ieder duidelijk was voor wie de naheffingsaanslag was bedoeld. Ik verwijs naar

het proces-verbaal van de zitting van de Rechtbank van 30 augustus 2010, het proces-verbaal van de zitting van het Hof van 30 mei 2011 en punt 4.1 van de uitspraak van het Hof. In cassatie heeft belanghebbende niet geklaagd over het oordeel van het Hof dat het aan de foutieve tenaamstelling van de naheffingsaanslag geen juridische consequenties verbindt. Ik zie geen reden om hieraan in cassatie wel consequenties te verbinden.

2 Rechtbank en Hof vermelden in hun respectievelijke uitspraken 'Ministerie van Defensie'. Gezien de tot de stukken behorende overeenkomst moet hier wel bedoeld zijn de Minister van Defensie ('Minister of Defence').

3 In artikel 2 van de Overeenkomst is vermeld dat belanghebbende tot doel heeft het medicijn te registreren bij de United States Food and Drug Administration (FDA) en bij de European Medicines Evaluation Agency (EMA).

4 Er is ook een Annex A waarin het ontwikkelingsplan voor Anthraxumab is weergegeven en een Annex C, getiteld 'Outline of contract between the state and X on the purchase, delivery and stockpiling of Anthraxumab.'

5 MvH: d.w.z. belanghebbende.

6 In punt 10 van de motivering van haar beroepschrift in de procedure voor de Rechtbank vermeldt belanghebbende dat zij (ook) geen omzetbelasting in rekening heeft gebracht.

7 De naheffingsaanslag is opgelegd en de uitspraak op bezwaar is gedaan door de inspecteur van de Belastingdienst/Q. De procedure bij Rechtbank en Hof zijn gevoerd door de inspecteur van de Belastingdienst/P.

8 MvH: Zie punt 2.2. tot en met 2.9 van deze conclusie.

9 MvH: bedoeld zal zijn "te".

10 MvH: bedoeld zal zijn "een".

11 De Staatssecretaris noemt het arrest van 20 februari 2009, nr. 41209, LJV AU9529, BNB 2009/127 m.nt. Bijl, inzake de (belast geoordeelde) exploitatie van gemeentelijke sportvoorzieningen door een vennootschap.

12 Zie zijn brief van 12 januari 2012.

13 Vgl. HR 5 september 1990, nr. 26615, LJV ZC4373, BNB 1990/304.

14 Die overigens mogelijk onder de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel v, van de Wet valt, zodat de sportclub ter zake toch geen omzetbelasting verschuldigd is.

15 De Zesde richtlijn (artikel 11A, lid 1, onder a) definieert de vergoeding als 'alles wat' de ondernemer voor zijn handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen. Ook in de btw-richtlijn (richtlijn 2006/112/EG, zie artikel 73) wordt deze term gehanteerd.

16 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 gewezen 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 gewezen.

17 Deze formulering is mijns inziens niet helemaal zuiver: het gaat niet om de overeenkomst die gekwalificeerd moet worden, maar om de (over en weer) verrichte prestaties.

18 Ik breng hier de jurisprudentie over 'geschenken-in-ruil-voor-het-aanbrengen-van-nieuwe-leden' in herinnering Bijvoorbeeld HvJ 3 juli 2001, Bertelsmann, C-380/99, V-N 2001/39.21 en - nationaal - HR 18 december 1991, nr.27127, BNB 1992/182 m.nt. Simons.

19 Een uitzondering vormt het arrest van het HvJ van 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, BNB 2009/1 m.nt. Swinkels, (hierna: arrest Part Service). Uit dat arrest kan worden afgeleid dat kennelijk niet is uitgesloten dat twee ondernemers tezamen één prestatie verrichten aan één afnemer. Bedacht moet worden dat die zaak - waarin twee (gelieerde) ondernemers hun dienstverlening zo hadden opgezet dat de een auto's lease en de ander de benodigde verzekering en borgsom verstreekte - in de 'misbruiksfeer' lag.

20 En dan heb ik niet genoemd de beschikking van het HvJ van 19 januari 2012, Purple Parking en Airparks Services, C-117/11, NTFR 2012, 703 m.nt. Sanders.

21 In zijn uitspraak bekijkt het Hof dit 'andersom' en beoordeelt het 'verkrijgen van de preferred buyer position' als een van de essentiële elementen om in de Overeenkomst kredietverlening door de Staat te zien.

22 Ik wijs op het arrest van de Hoge Raad van 23 juni 1999, nr. 34536, LJV AA2785, BNB 1999/293, waaruit volgt dat de Hoge Raad het verlenen van een optierecht, waarbij de verkrijger van het recht wel het recht maar niet de plicht had om binnen een bepaalde periode onroerende zaken te kopen voor een reeds bepaalde koopsom, is aan te merken als belaste dienstverlening en op het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 2009, nr. 43037, LJV AZ7378, BNB 2010/43 m.nt. Van Zadelhoff,

waaruit volgt dat het tegen vergoeding verlenen van het recht een reis te boeken is aan te merken als dienstverlening.

23 MvH: de regel van artikel 2 van de Eerste richtlijn, te weten dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

24 MvH: A-G Jacobs overwoog hierin: "De transactie in casu voldoet niet aan deze definitie. Er is geen sprake van verbruik. De landbouwer levert geen goederen aan een verbruiker, verricht geen diensten voor een identificeerbare verbruiker en verschaft geen voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd."