

Limited partner van limited partnership is een belaste 'ondernemer'

HR, 30 november 2018, 17/01640, ECLI:NL:HR:2018:2202

SAMENVATTING

X (nv; belanghebbende) is gevestigd op Aruba en onderdeel van E. In 1987 is tot exploitatie van een hotel op Aruba een Illinois limited partnership 'A' aangegaan tussen X en C als limited partners en B als general partner. X en A zijn in 1989 een management agreement (MA) aangegaan over het door haar voor A te voeren hotelmanagement. X ontvangt daarvoor fees van A en berekent haar kosten door aan A. X heeft geen belasting op bedrijfsomzetten (BBO) voldaan over de doorberekende kosten en de ontvangen fees. Op 1 januari 2003 zijn X en E een Services Agreement aangegaan, op basis waarvan E aan X de diensten levert die zij nodig heeft om haar hotelmanagementdiensten ingevolge de MA aan A te kunnen leveren. E ontvangt daarvoor het overgrote deel van hetgeen X ontvangt van A. De Inspecteur heeft X naheffingsaanslagen BBO 2012 opgelegd. In geschil is of X als ondernemer, en daarmee als belastingplichtige voor de BBO is aan te merken. X meent van niet, omdat volgens haar niet voldaan is aan twee essentiële voorwaarden:

1. deelname door middel van economische activiteiten aan het maatschappelijke ruilverkeer van Aruba; en
2. zelfstandig verrichten van die activiteiten.

Het Gerecht in eerste aanleg van Aruba is tot de conclusie gekomen dat X ondernemer is voor de BBO, net zoals daarna in hoger beroep het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba (GHvJ). Tegen dit laatste oordeel heeft X cassatieberoep ingesteld bij de Hoge Raad, maar de Hoge Raad verklaart dit ongegrond. Het oordeel van het GHvJ kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het oordeel is ook niet onbegrijpelijk en evenmin ontoereikend gemotiveerd, aldus de Hoge Raad. Conform Conclusie A-G Wattel (NLF 2018/0570, met noot van Adeler).

NOOT

In onderhavig arrest lijkt de Hoge Raad het concordantiebeginsel ook voor het Caribisch-Nederlandse belastingrecht te introduceren. Dat is op zich merkwaardig, omdat artikel 39 Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden het concordantiebeginsel enkel tot het Caribisch-Nederlandse civiele en strafrecht beperkt:

'Het burgerlijk en handelsrecht, de burgerlijke rechtsvordering, het strafrecht, de strafvordering, het auteursrecht, de industriële eigendom, het notarisambt, zomede bepalingen omtrent maten en gewichten worden in Nederland, Aruba, Curaçao en Sint Maarten zoveel mogelijk op overeenkomstige wijze geregeld.'

Onder verwijzing naar de conclusie van A-G Wattel¹ draait het in deze zaak in essentie om de vraag of het begrip 'ondernemer' in de Arubaanse Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten (hierna: Landsverordening BBO) en de Btw-richtlijn concorderend geïnterpreteerd dient te worden.

GHvJ kiest voor concorderende interpretatie

Het GHvJ beantwoordt deze vraag bevestigend. Bij zijn oordeel heeft het GHvJ tot uitgangspunt genomen dat het begrip ondernemer in de Landsverordening BBO in wezen gelijk is aan het bepaalde in artikel 7, lid 1 en 2, onderdeel a, Wet OB 1968. Als gevolg hiervan kan volgens het GHvJ aansluiting worden gezocht bij de Btw-richtlijn. Bij de materiële toetsing hanteert het GHvJ als uitgangspunt de criteria die gebaseerd zijn op jurisprudentie van het HvJ, met name het Heerma-arrest:²

'(...) zelfstandig belastingplichtig zijn voor zover zij als ondernemer, dat wil zeggen op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, prestaties verrichten (...)'.²

Hiermee kiest het GHvJ voor een concorderende invulling van het begrip ondernemer in de Landsverordening BBO.

Hoge Raad: Unierechtelijke interpretatie niet maatgevend

In cassatie is in geschil of het GHvJ artikel 1, lid 1, Landsverordening BBO terecht in verbinding met de Btw-richtlijn heeft uitgelegd. De Hoge Raad is van oordeel dat het begrip ondernemer autonoom dient te worden uitgelegd. De uitleg die op grond van het Unierecht wordt gegeven aan het begrip belastingplichtige in de btw is niet maatgevend, aldus de Hoge Raad. De middelen zijn derhalve in zoverre terecht voorgesteld. Echter, de Hoge Raad komt tot de slotsom dat deze middelen evenwel niet tot cassatie kunnen leiden. De Hoge Raad kiest voor de volgende invulling van het begrip ondernemer:

'Een bedrijf of beroep wordt zelfstandig uitgeoefend in de zin van artikel 1, lid 1, van de Landsverordening indien op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid prestaties tegen vergoeding worden verricht in het economische verkeer.'

Uitdrukkelijk zoekt de Hoge Raad met deze invulling steun bij de Europese jurisprudentie.

Het is enigszins paradoxaal dat een Unierechtelijke uitleg niet maatgevend is, maar dat de EU-jurisprudentie uiteindelijk wel richtinggevend is voor de te volgen interpretatie. De Hoge Raad gaat hierbij voorbij aan een expliciete beoordeling van de systematische wijze waarop het GHvJ tot zijn beslissing is gekomen om de Europese jurisprudentie als uitgangspunt te nemen. Als de Hoge Raad inderdaad bedoeld heeft om in casu concorderend te interpreteren, dan had de Hoge Raad dat naar mijn mening stelliger moeten doen door expliciet te verwijzen naar de uitleg van het EU-recht.

Met het bovenstaande is het lastig om de exacte gevolgen voor de praktijk vast te stellen. Heeft de Hoge Raad met deze beslissing de deur voor toepassen van het concordantiebeginsel voor het belastingrecht op een kier gezet? Ik ben van mening dat voor beantwoording van deze vraag aangesloten kan worden bij de conclusie van A-G Wattel bij deze zaak:

'Uit (i) de parlementaire behandeling van de Arubaanse Landsverordening (Lv) BBO, (ii) uitspraken van de vroegere Raad van Beroep voor Belastingzaken en na 1 januari 2015 van het Gerecht in eerste aanleg, en (iii) het EU-recht, maak ik op dat Arubaans noch EU-recht dwingt tot BTW-Richtlijn-conforme uitleg van het ondernemersbegrip in art. 1 Lv BBO, maar dat Arubaans en EU-recht zich daar evenmin

1 Conclusie van 30 januari 2018, 17/01640, ECLI:NL:PHR:2018:132, NLF 2018/0570, met noot van Adeler. Zie ook de annotatie van Van Horzen bij de conclusie van de A-G in NTFR 2018/673.

2 HvJ 27 januari 2000, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46.

tegen verzetten. Het concordantiebeginsel, dat voortvloeit uit het Statuut voor het Koninkrijk, de rechtszekerheid en de doelmatigheid wijzen wel in de richting van BTW-Richtlijn-conforme uitleg. Onnodige onpraktische verschillen tussen EU-recht, Nederlands continentaal recht en Arubaans recht lijken mij niet zinvol. Het verdient mijns inziens daarom aanbeveling om het ondernemersbegrip in de Lv BBO, dat materieel hetzelfde omschreven wordt als het ondernemersbegrip in de Wet OB en daarmee hetzelfde als het begrip 'belastingplichtige' in de BTW-Richtlijn, concorderend te interpreteren en de EU-jurisprudentie dus te volgen voor zover doel en systeem van het Arubaanse cumulatieve heffingssysteem niet nopen tot afwijken van het non-cumulatieve Europese BTW-systeem.'

Wanneer het overzeese belastingrecht haar oorsprong kent in of gelijkenis heeft met het belastingrecht in Nederland is dat een reden om beide systemen conform (=concorderend) te interpreteren. Weliswaar niet op basis van artikel 39 Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden (formele concordantie), maar zoals Van Ballegooijen dat noemt: via feitelijke concordantie.³ Als het Nederlandse systeem dan zijn oorsprong heeft in het EU-recht, zal het overzeese belastingrecht conform EU-recht worden geïnterpreteerd via de band van het Nederlandse belastingrecht.

Afsluitend

Niet alleen ten aanzien van het onderhavige ondernemersbegrip, maar ook meer in het algemeen kan de vraag gesteld worden wat de EU-rechtelijke consequenties zijn van gelijkenissen tussen EU-rechtelijke regels in het Nederlands recht en regels van de Caribische landen en gebieden overzee (LGO's). Op het associatieregime van het vierde deel van het VWEU na, is EU-recht in principe niet van toepassing op LGO's, maar via concorderende interpretatie kan het Europees recht in het nationale fiscale recht doorwerken.

mr. G.D. Rekwest
Erasmus Universiteit Rotterdam

BRON

Arrest gewezen op het beroep in cassatie van X nv te Z (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba van 23 januari 2017, nrs. AUA2016H00023, AUA2016H00024, AUA2016H00025 en AUA2016H00026, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van het Gerecht in eerste aanleg van Aruba (BBZ nrs. 70279, 70280, 70281 en 70282 van 2015) betreffende de aan belanghebbende over de periode januari 2012 tot en met april 2012 opgelegde naheffingsaanslagen in de belasting op bedrijfsomzetten. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Minister van Financiën van Aruba heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Minister van Financiën van Aruba heeft een conclusie van dupliek ingediend.

De Advocaat-Generaal P.J. Wattel heeft op 30 januari 2018 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2018:132).

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

³ C.W.M. van Ballegooijen, 'Concordantie van belastingrechtspraak?', Tijdschrift voor Antilliaans Recht Justicia 2003/2, p. 97.

2. Beoordeling van de middelen

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende is een Arubaanse naamloze vennootschap, gevestigd in Aruba. Zij is in 1987 onder de naam A een limited partnership naar het recht van de staat Illinois (Verenigde Staten van Amerika) aangegaan (hierna: het Partnership). Het Partnership bestaat uit drie partners, te weten een general partner en twee limited partners. Belanghebbende is een van de limited partners. De drie partners van het Partnership maken deel uit van het D#concern. De moederverenootschap van dat concern is E Corporation (hierna: de Corporation), gevestigd in de Verenigde Staten van Amerika.

2.1.2. Het Partnership is ondernemer in de zin van artikel 1, lid 1, van de Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten (hierna: de Landsverordening) en exploiteert in Aruba onder meer F (hierna: het hotel).

2.1.3. Het Partnership heeft in augustus 1989 met belanghebbende een managementovereenkomst gesloten op grond waarvan belanghebbende het management van het hotel voert.

De managementovereenkomst bevat afspraken over de bedrijfsvoering van het hotel. Verder is in die overeenkomst bepaald dat belanghebbende diensten op het gebied van verkooppromotie, reclame, public relations en personeel (hierna: chain services) verricht aan het Partnership.

Belanghebbende ontvangt voor deze activiteiten een jaarlijkse vergoeding van het Partnership. Deze vergoeding bestaat uit een basisvergoeding van vier percent van de bruto omzet van het hotel, een aanvullende vergoeding van één percent van de bruto omzet van het hotel, en een stimuleringsvergoeding van tien percent van de bruto bedrijfswinst van het hotel. De kosten van door belanghebbende verrichte chain services en door haar gemaakte operationele kosten ten behoeve van het hotel berekent belanghebbende zonder winstopslag door aan het Partnership.

2.1.4. Belanghebbende en de Corporation hebben op 1 januari 2003 een overeenkomst van dienstverlening gesloten. Die overeenkomst houdt in dat de Corporation aan belanghebbende chain services verleent en zogenoemde "(X) systemservices". De Corporation ontvangt voor deze diensten van belanghebbende een bedrag dat gelijk is aan het bedrag dat belanghebbende op grond van de hiervoor in 2.1.3 bedoelde managementovereenkomst zonder winstopslag doorberekent aan het Partnership.

Behalve de hiervoor vermelde diensten verricht de Corporation op grond van de overeenkomst van dienstverlening aan belanghebbende aanvullende adviesdiensten. Als vergoeding voor deze diensten ontvangt de Corporation 95 percent van de hiervoor in 2.1.3 genoemde basisvergoeding en de stimuleringsvergoeding.

2.1.5. Belanghebbende heeft geen personeel en zij heeft geen bezittingen anders dan de bezittingen die in verband staan met haar hoedanigheid van limited partner in het Partnership.

2.1.6. Belanghebbende heeft ter zake van de hiervoor in 2.1.3 bedoelde, in rekening gebrachte vergoedingen geen belasting op bedrijfsomzetten (hierna: bbo) op aangifte voldaan.

2.1.7. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende zelfstandig een bedrijf uitoefent in de zin van de Landsverordening, en daarom belastingplichtig is voor de bbo. Op die grond heeft hij aan belanghebbende over tijdvakken in de periode januari 2012 tot en met april 2012 naheffingsaanslagen opgelegd.

2.2.1. Voor het Hof was in geschil of belanghebbende, naast het Partnership, ondernemer is in de zin van artikel 1, lid 1, van de Landsverordening. Het Hof heeft die vraag bevestigend beantwoord.

2.2.2. Bij zijn oordeel heeft het Hof tot uitgangspunt genomen dat voor een nadere duiding van het begrip ondernemer in de Landsverordening te rade kan worden gegaan bij de artikelen 9 en 10 van BTW-richtlijn 2006. Naar het oordeel van het Hof is belanghebbende met de door haar verrichte diensten zelfstandig en duurzaam opgetreden als ondernemer. Het Hof heeft daartoe overwogen dat belanghebbende als zelfstandige partij op eigen naam de managementovereenkomst en de overeenkomst van dienstverlening heeft gesloten, dat zij voor het voeren van het management van het hotel een vergoeding heeft bedongen en dat gesteld noch gebleken is dat deze vergoeding onzakelijk is bepaald. Verder heeft het Hof overwogen dat belanghebbende met haar activiteiten voor eigen rekening inkomen genereert dat aan haar eigen vermogen is toegevoegd en dat zij het management van het hotel onder eigen verantwoordelijkheid heeft verricht en niet in een positie van ondergeschiktheid aan het

Partnership. De omstandigheid dat belanghebbende de activiteiten heeft uitbesteed aan de Corporation maakt het voorgaande niet anders, aldus het Hof, aangezien het belanghebbende vrij staat om de activiteiten zelf uit te voeren. Gezien de lange looptijd van de managementovereenkomst heeft het Hof tot slot geoordeeld dat buiten elke twijfel staat dat wordt voldaan aan het duurzaamheidsvereiste.

2.3.1. De middelen zijn gericht tegen de hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordelen. Zij betogen dat het Hof artikel 1, lid 1, van de Landsverordening ten onrechte in verbinding met BTW-richtlijn 2006 heeft uitgelegd. Voorts herhalen de middelen het voor het Hof door belanghebbende gehouden betoog dat zij niet naast het Partnership zelfstandig een bedrijf uitoefent als bedoeld in artikel 1, lid 1, van de Landsverordening.

2.3.2. Op grond van artikel 2, lid 1, van de Landsverordening wordt onder de naam belasting op bedrijfsomzetten een belasting geheven over bedrijfsomzetten die door ondernemers in het kader van hun bedrijf of beroep worden gerealiseerd door het leveren van goederen en het verrichten van diensten in Aruba. De bbo wordt geheven van de ondernemer die de bedrijfsomzet realiseert (artikel 2, lid 2, van de Landsverordening).

2.3.3. In artikel 1, lid 1, van de Landsverordening is het begrip ondernemer gedefinieerd als “een ieder die een beroep of bedrijf zelfstandig uitoefent”. Deze bepaling dient autonoom te worden uitgelegd. De uitleg die op grond van het Unierecht wordt gegeven aan het begrip belastingplichtige in de btw is niet maatgevend. De middelen worden in zoverre terecht voorgesteld.

2.3.4. De middelen kunnen evenwel niet tot cassatie leiden. Een bedrijf of beroep wordt zelfstandig uitgeoefend in de zin van artikel 1, lid 1, van de Landsverordening indien op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid prestaties tegen vergoeding worden verricht in het economische verkeer. Het Hof heeft dit tot uitgangspunt genomen. Op basis daarvan heeft het aan de hiervoor in 2.1.3 tot en met 2.1.5 weergegeven omstandigheden de gevolgtrekking verbonden dat belanghebbende aan dit vereiste van artikel 1, lid 1, van de Landsverordening voldoet. Daarmee heeft het Hof geen onjuiste toepassing gegeven aan die bepaling. Dit oordeel kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het oordeel is niet onbegrijpelijk en evenmin ontoereikend gemotiveerd.

3. Proceskosten

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

4. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president R.J. Koopman als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, P.M.F. van Loon, L.F. van Kalmthout en M.E. van Hilten, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 30 november 2018.