

NTFR 2021/2724

Omzetbelasting

Bemiddelingsdienst bij tot stand brengen arbeidsovereenkomst tussen een volleybalspeelster en een buitenlandse volleybalclub vindt in het buitenland plaats

Hoge Raad 16 juli 2021, 19/02639

ECLI:NL:HR:2021:1156

Belastingjaar/tijdvak: 2009, 2011

Wetsartikelen: Art. 6a, Wet OB 1968

Samenvatting

Belanghebbende is in Nederland gevestigd. In geschil is of zij hier te lande btw verschuldigd is over vergoedingen voor door haar verrichte bemiddelingsdiensten bij het tot stand brengen van een arbeidsovereenkomst tussen een volleybalspeelster en een buitenlandse volleybalclub, waarbij belanghebbende op naam en voor rekening van een ander handelt. Hof Arnhem-Leeuwarden (24 april 2019, nrs. 18/00136 en 18/00675, NTFR 2019/1560) heeft die vraag ontkennend beantwoord. De Hoge Raad onderschrijft de beslissing van het hof.

Op grond van art. 6a, lid 3, onderdeel c, Wet OB 1968 worden bemiddelingsdiensten door tussenpersonen die handelen op naam en voor rekening van een ander, verricht op de plaats waar de onderliggende prestaties worden verricht. Volgens art. 44 Btw-richtlijn wordt als plaats van een door een in naam en voor rekening van een ander handelende tussenpersoon verrichte dienst, als regel aangemerkt de plaats waar de onderliggende handeling overeenkomstig deze richtlijn wordt verricht. Het is buiten redelijke twijfel dat 'de onderliggende handeling' in elk geval omvat handelingen onder bezwarende titel die tot stand zijn gebracht door tussenkomst van de in deze bepaling bedoelde persoon. In geval van bemiddeling bij de totstandkoming van een arbeidsovereenkomst bestaat de onderliggende handeling niet uit het aangaan van die overeenkomst, maar uit de werkzaamheden die de werknemer op grond van die overeenkomst bezoldigd zal verrichten. De omstandigheid dat de werknemer zijn werkzaamheden, vanwege het ontbreken van zelfstandigheid, niet in de hoedanigheid van belastingplichtige verricht, en de bezoldiging daarom niet aan btw is onderworpen, doet daaraan niet af. Indien wordt bemiddeld bij het tot stand brengen van een niet-belastbare handeling, is de plaats van de bemiddelingsdienst de plaats waar die handeling voor de heffing van omzetbelasting zou plaatsvinden als deze wél aan btw was onderworpen.

Het hof heeft in het midden kunnen laten wie de afnemer is van de bemiddelingsdiensten (de volleybalclub of de volleybalspeelster). De werkzaamheden van de volleybalspeelsters betreffen namelijk sportieve activiteiten als bedoeld in art. 6, lid 2, onderdeel c, Wet OB 1968. Dergelijke activiteiten worden verricht op de plaats waar die activiteiten feitelijk plaatsvinden. Hier ligt feitelijk het zwaartepunt van de sportieve activiteiten buiten Nederland. Dat betekent dat de plaats van de onderliggende prestatie in het buitenland is. Dat betekent dat ook de bemiddelingsdiensten niet in Nederland zijn verricht. Dat dit oordeel meebrengt dat belanghebbende btw-verplichtingen krijgt in de lidstaat waarin de volleybalspeelster haar werkzaamheden voor een club gaat verrichten, doet daaraan niet af.

(Cassatieberoep ongegrond.)

Feiten

2.1.1. Belanghebbende is in Nederland gevestigd. Voor het Hof was in geschil of zij hier te lande omzetbelasting is verschuldigd over vergoedingen die zij heeft ontvangen voor door haar in 2009 verrichte diensten. Het Hof heeft geoordeeld dat deze vergoedingen zijn ontvangen voor diensten die belanghebbende verricht bij het tot stand brengen van een arbeidsovereenkomst tussen een volleybal-speelster en een buitenlandse volleybalclub, waarbij belanghebbende op naam en voor rekening van een ander handelt (hierna: de bemiddelingsdiensten). Volgens het Hof vallen diensten als de onderhavige onder het bereik van artikel 6a, lid 3, aanhef en letter c, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (tekst tot 2010; hierna: de Wet). Onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 27 mei 2004, D. Lipjes, C-68/03¹ (red. NTFR 2004/829) (hierna: het arrest Lipjes), is het Hof bij dat oordeel ervan uitgegaan dat deze bepaling van toepassing is zowel wanneer bemiddeld wordt tussen partijen die alle ondernemer zijn, als wanneer bemiddeld wordt tussen partijen waarvan een of meer niet als ondernemer optreden.

2.1.2. Op grond van artikel 6a, lid 3, letter c, van de Wet is de plaats van de in deze bepaling bedoelde diensten de plaats waar de onderliggende prestaties overeenkomstig de Wet worden verricht, aldus het Hof. Het Hof heeft voor de bepaling van het land waar belanghebbende de bemiddelingsdiensten heeft verricht, aansluiting gezocht bij de plaats waar de arbeid op grond van de desbetreffende tot stand gebrachte arbeidsovereenkomst wordt verricht. Dat is het land waar de speelster in dienst van de buitenlandse volleybalclub (in de volleybalcompetitie) gaat werken. Het ging bij de bemiddelingsdiensten telkens om een speelster die buiten Nederland ging werken. Het Hof is op grond daarvan tot de slotsom gekomen dat de bemiddelingsdiensten niet in Nederland zijn verricht en dus niet in Nederland belast zijn.

Geschil

2.2. Het middel is gericht tegen de hiervoor in 2.1.2 weergegeven oordelen van het Hof. Het middel betoogt in de eerste plaats dat het Hof heeft miskend dat het voorwerp van de bemiddelingsdienst – de tot stand gekomen arbeidsovereenkomst – in termen van de omzetbelasting geen dienst onder bezwarende titel is. Daardoor kan volgens het middel niet worden gesproken van een prestatie in de zin van artikel 6a, lid 3, letter c, van de Wet. Bij het ontbreken van een prestatie onder bezwarende titel kan volgens het middel niet worden aangesloten bij de plaats van de bemiddelingsdiensten volgens ‘de onderliggende handeling’ van artikel 44, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 (tekst tot 2010; hierna: BTW-richtlijn 2006) respectievelijk ‘de onderliggende prestaties’ van artikel 6a, lid 3, letter c, van de Wet. Daarom moet, aldus het middel, artikel 6, lid 1, van de Wet worden toegepast. Op grond van die bepaling is beslissend de plaats waar de dienstverrichter – in dit geval belanghebbende – woont of is gevestigd.

Rechtsoverwegingen

2.3.1. Op grond van artikel 6a, lid 3, aanhef en letter c, van de Wet worden diensten bestaande in het bemiddelen bij

prestaties, andere dan die bedoeld in artikel 6a, lid 3, letter a en letter b, en in artikel 6, lid 2, letter d, van de Wet, door tussenpersonen die handelen op naam en voor rekening van een ander, verricht op de plaats waar de onderliggende prestaties worden verricht. Artikel 6a, lid 3, letter c, van de Wet geeft uitvoering aan artikel 44, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 en moet in overeenstemming met deze richtlijn bepaling worden uitgelegd. Volgens artikel 44, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 wordt als plaats van een door een in naam en voor rekening van een ander handelende tussenpersoon verrichte dienst, als regel, aangemerkt de plaats waar de onderliggende handeling overeenkomstig deze richtlijn wordt verricht.

2.3.2. Het is buiten redelijke twijfel dat ‘de onderliggende handeling’ in de eerste alinea van artikel 44 van BTW-richtlijn 2006 in elk geval omvat handelingen onder bezwarende titel die tot stand zijn gebracht door tussenkomst van de in deze bepaling bedoelde persoon. In geval van bemiddeling bij de totstandkoming van een arbeidsovereenkomst bestaat de onderliggende handeling niet uit het aangaan van die overeenkomst, maar uit de werkzaamheden die de werknemer op grond van die overeenkomst bezoldigd zal verrichten. De omstandigheid dat de werknemer zijn werkzaamheden, vanwege het ontbreken van zelfstandigheid, niet in de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 9 van BTW-richtlijn 2006 verricht, en de bezoldiging daarom niet aan btw is onderworpen, doet daaraan niet af. Uit punt 21 van het arrest Lipjes volgt immers dat het voor de vaststelling van de plaats van een door een tussenpersoon verrichte dienst niet van betekenis is of de handeling met het oog waarop hij heeft bemiddeld aan btw is onderworpen dan wel een niet-belastbare handeling is. Indien wordt bemiddeld bij het tot stand brengen van een niet-belastbare handeling, is de plaats van de bemiddelingsdienst de plaats waar die handeling voor de heffing van omzetbelasting zou plaatsvinden als deze wel aan btw was onderworpen. In zoverre getuigen de oordelen van het Hof niet van een onjuiste rechtsopvatting. In zoverre faalt het middel.

2.3.3. Het middel kan voor het overige evenmin tot cassatie leiden. Het Hof heeft voor de beslechting van het geschil in het midden kunnen laten wie de afnemer is van de bemiddelingsdiensten (de volleybalclub of de volleybalspeelster). De door het Hof vastgestelde feiten laten immers geen andere conclusie toe dan dat de werkzaamheden van de volleybalspeelsters sportieve activiteiten betreffen als bedoeld in artikel 6, lid 2, letter c, van de Wet. Dergelijke activiteiten worden verricht op de plaats waar die activiteiten feitelijk plaatsvinden. In de oordelen van het Hof ligt besloten het – in cassatie onbestreden – oordeel dat feitelijk het zwaartepunt van de sportieve activiteiten buiten Nederland ligt. Dat betekent dat de plaats van de onderliggende prestatie in het buitenland is. Dat betekent dat ook de bemiddelingsdiensten niet in Nederland zijn verricht.

Dat dit oordeel meebrengt – zoals het middel betoogt – dat belanghebbende btw verplichtingen krijgt in de lidstaat waarin de volleybalspeelster haar werkzaamheden voor een club gaat verrichten, doet daaraan niet af. Van toepassing van bepalingen van BTW-richtlijn 2006 wordt immers niet afgeweken enkel omdat die toepassing ertoe zou kunnen leiden dat de administratieve last van de belastingplichtige zou kunnen toenemen.²

¹ ECLI:EU:C:2004:325.

² Vgl. HvJ 13 maart 2019, Srf konsulterna AB, C-647/17, ECLI:C:EU:2019:195 (red. NTFR 2019/897), punten 30 tot en met 34.

3. Beoordeling van het in het incidentele beroep in cassatie voorgestelde middel

Het in het incidentele beroep in cassatie voorgestelde middel kan niet tot cassatie leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van dit middel is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

COMMENTAAR

MOLENAAR³

De Hoge Raad bevestigt de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden 24 april 2019, nrs. 18/00136 en 18/00675, NTFR 2019/1560 en volgt de conclusie van A-G Ettema van 27 februari 2020, nr. 19/02639, NTFR 2020/738. Het gaat echter alleen over de btw van 2009, waarvoor de oude regels inzake de plaats van dienst van art. 6 e.v. Wet OB 1968 nog golden, want voor het jaar 2011 met de nieuwe btw-regels liet de Hoge Raad het beroep niet-ontvankelijk.

Twee uitzonderingen (onder oude regels)

Onder de oude regels t/m 2010 werden diensten volgens art. 6 Wet OB 1968 verricht op de plaats van de dienstverrichter, tenzij een uitzondering van toepassing was. Bij deze agent voor volleybalsters speelde een combinatie van twee uitzonderingen, namelijk dat (1) sportactiviteiten werden geacht te worden verricht op de plaats van de feitelijke werkzaamheden (art. 6, lid 2, onderdeel c, Wet OB 1968 (oud)), en (2) bemiddelingsdiensten de plaats van de bemiddelde dienst volgden (art. 6a, lid 3, onderdeel c, Wet OB 1968 (oud)). Volgens de Hoge Raad gaat het niet om het sluiten van de overeenkomst, maar om de daaruit voortvloeiende werkzaamheden, en omdat de volleybalsters in het buitenland gingen spelen, werd de bemiddelingsdienst ook geacht in het buitenland te hebben plaatsgevonden.

Het gaat alleen om arbeidsbemiddeling

Rechtbank Gelderland had op 30 januari 2018 (nr. 16/5516, NTFR 2018/728) nog beslist dat de werkzaamheden van de agent meer omvatten dan alleen het bemiddelen voor de nieuwe overeenkomst met de buitenlandse volleybalclub. Het zou om bredere zaakwaarneming gaan, zoals adviseren over bijvoorbeeld de carrière, overeenkomsten met kledingsponsors en financieel beheer. Maar omdat Hof Arnhem-Leeuwarden had beslist dat het toch alleen om bemiddeling en niet om meer werkzaamheden ging, stond dit als feit vast en hoefde de Hoge Raad zich daarover niet uit te laten. Daarmee werd deze zaak anders dan HR 6 september 2002, nr. 37389, NTFR 2002/1336, waarin een zaakwaarnemer voor voetballers wél veel meer deed dan alleen het bemiddelen voor een nieuwe overeenkomst met een buitenlandse club.

Niet-ondernemerschap van volleybalsters

In zijn cassatieberoepschrift had de staatssecretaris van Financiën gesteld dat het van invloed moest zijn dat de volleybalsters geen ondernemers waren voor de OB. Maar net als het hof en de advocaat-generaal volgt de Hoge Raad de uitspraak-Lipjes (HvJ 27 mei 2004, zaak C-68/03, NTFR 2004/829),

waarin werd beslist dit aspect geen verschil maakt voor de beoordeling van de plaats van een bemiddelingsdienst.

Nieuwe regels

Voor het beroep inzake de btw van 2011 bleef de Hoge Raad bij de niet-ontvankelijkheid. De advocaat-generaal was in haar conclusie van 27 februari 2020, nr. 19/02639, NTFR 2020/738 wél op dat jaar ingegaan. Maar ook onder het nieuwe art. 6a Wet OB 1968 zal een agent op zijn factuur voor de bemiddeling voor een sporter naar een buitenlandse club geen btw in rekening hoeven te brengen.

Brondocumenten

- [HR 16 juli 2021, nr. 19/02639](#)
- [Beroepschrift in cassatie bij HR nr. 19/02639](#)

3 Dr. D. Molenaar is werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en onderzoeker bij de vakgroep Fiscaal recht van de Erasmus Universiteit Rotterdam.