Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

12 mei 2016 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 2, lid 1, onder c), en 9, lid 1 – Belastingplichtigen – Economische activiteiten – Begrip – Leerlingenvervoer”

In zaak C?520/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 7 november 2014, ingekomen bij het Hof op 18 november 2014, in de procedure

Gemeente Borsele

tegen

Staatssecretaris van Financiën

en

Staatssecretaris van Financiën

tegen

Gemeente Borsele,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, F. Biltgen, A. Borg Barthet (rapporteur), E. Levits en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 26 november 2015,

gelet op de opmerkingen van:

– de gemeente Borsele, vertegenwoordigd door D. Bos en A.T.M. Joore-van Zanten, belastingadviseurs,

– de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Bulterman, M. Gijzen en M. Noort als gemachtigden,

– de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door V. Kaye en S. Simmons als gemachtigden, bijgestaan door R. Hill, barrister,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en G. Wils als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 december 2015,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, lid 1, onder c) en 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de gemeente Borsele en de Staatssecretaris van Financiën over het door die gemeente opgeëiste recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn bepaalt dat aan btw zijn onderworpen:

„de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn luidt als volgt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5 Artikel 13, lid 1, van voornoemde richtlijn bepaalt:

„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 een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.”

6 Onder het opschrift „Lijst van werkzaamheden bedoeld in artikel 13, lid 1, derde alinea” wordt in bijlage I bij diezelfde richtlijn onder punt 5 het „personenvervoer” genoemd.

7 Artikel 73 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

Nederlands recht

8 Onder het opschrift „Kosten van leerlingenvervoer” bepaalt artikel 4 van de Wet op het primair onderwijs:

„1. Ten behoeve van het schoolbezoek verstrekken burgemeester en wethouders aan ouders van in de gemeente verblijvende leerlingen op aanvraag bekostiging van de door burgemeester en wethouders noodzakelijk te achten vervoerskosten. De gemeenteraad stelt daartoe een nadere regeling vast, met inachtneming van het bepaalde in de volgende leden.

[...]

4. De regeling houdt rekening met de van ouders redelijkerwijs te vergen inzet en voorziet erin dat het vervoer kan plaatsvinden op een wijze die voor de leerling passend is. De regeling bepaalt op welke wijze burgemeester en wethouders ter zake advies van deskundigen inwinnen.

5. De regeling bepaalt dat de kosten worden vergoed van vervoer over de afstand tussen de woning van de leerling en

a) de dichtstbijzijnde voor de leerling toegankelijke basisschool of, indien een leerling op het onderwijs van een speciale school voor basisonderwijs is aangewezen, de dichtstbijzijnde voor de leerling toegankelijke speciale school voor basisonderwijs,

b) een andere basisschool of speciale school voor basisonderwijs, indien het vervoer naar die school voor de gemeente minder kosten met zich mee zou brengen dan het vervoer naar de basisschool onderscheidenlijk speciale school voor basisonderwijs, bedoeld onder a, en de ouders met het vervoer naar die andere school instemmen,

c) de dichtstbijzijnde voor de leerling toegankelijke speciale school voor basisonderwijs in het samenwerkingsverband van de basisschool waarvan de leerling afkomstig is, indien de ouders met het vervoer naar die speciale school voor basisonderwijs instemmen, of

d) een andere speciale school voor basisonderwijs in het onder c bedoelde samenwerkingsverband, indien het vervoer naar die school voor de gemeente minder kosten met zich zou brengen dan het vervoer naar de speciale school voor basisonderwijs, bedoeld onder c, en de ouders met het vervoer naar die andere school instemmen.

[...]

7. De regeling kan ten aanzien van ouders wier inkomen tezamen meer bedraagt dan [...] 17 700 [EUR] bepalen dat slechts bekostiging wordt verstrekt voor zover de kosten van vervoer de kosten van het openbaar vervoer over de door de gemeenteraad op grond van het achtste lid vastgestelde afstand te boven gaan, welke afstand ten hoogste 6 kilometer bedraagt. Bij de

berekening van het inkomen wordt uitgegaan van het inkomen in het tweede kalenderjaar voorafgaand aan het kalenderjaar waarin het schooljaar waarvoor bekostiging wordt gevraagd, begint. De kosten van het openbaar vervoer, bedoeld in de eerste volzin, betreffen de kosten van openbaar vervoer die op grond van de zone-indeling in de regeling die is gebaseerd op artikel 27, eerste lid, van de Wet personenvervoer, voor de afstand redelijkerwijs zouden worden gemaakt, ongeacht de aanwezigheid van openbaar vervoer of het daadwerkelijk gebruik ervan. Ingeval toepassing wordt gegeven aan het tiende lid voorziet de regeling in een overeenkomstig de derde volzin berekende financiële bijdrage van de ouders. Het bedrag, bedoeld in de eerste volzin, wordt met ingang van 1 januari 1999 jaarlijks aangepast aan de wijziging die het indexcijfer van de regelingslonen van volwassen werknemers heeft ondergaan ten opzichte van het voorafgaande jaar, en afgerond op een veelvoud van [...] 450 [EUR]. Het aangepaste bedrag treedt in de plaats van het in de eerste volzin bedoelde bedrag.

8. De regeling kan bepalen dat geen aanspraak op bekostiging bestaat op grond van de afstand tussen de voor de leerling toegankelijke school en de woning van de leerling, gemeten langs de kortste, voor de leerling voldoende begaanbare en veilige weg.

[...]

10. De regeling kan bepalen dat de gemeente, in plaats van bekostiging in geld te geven, het vervoer verzorgt of doet verzorgen.

11. De regeling kan voor leerlingen voor wie de afstand bedoeld in het vijfde lid, meer bedraagt dan 20 kilometer, bepalen dat de hoogte van de bekostiging afhankelijk is van de financiële draagkracht van de ouders, of dat het vervoer dat de gemeente verzorgt of doet verzorgen geschiedt tegen een van de financiële draagkracht van de ouders afhankelijke bijdrage tot ten hoogste het bedrag van de kosten van het vervoer van de desbetreffende leerling. In dat geval bevat de regeling tevens voorschriften omtrent de bepaling van de financiële draagkracht van de ouders. De eerste volzin is niet van toepassing voor een leerling van een speciale school voor basisonderwijs voor wie geldt dat de afstand tot de dichtstbijzijnde openbare of bijzondere speciale school voor basisonderwijs meer dan 20 kilometer bedraagt.

[...]”

9 Krachtens artikel 4, lid 1, van de Wet op de expertisecentra „[houdt] [d]e regeling [...] rekening met de van ouders redelijkerwijs te vergen inzet en voorziet [zij] erin dat het vervoer kan plaatsvinden op een wijze die voor de leerling passend is, met dien verstande dat voor leerlingen die voortgezet speciaal onderwijs volgen geldt dat zij slechts aanspraak op bekostiging van vervoerskosten kunnen maken indien zij wegens hun handicap op ander vervoer dan openbaar vervoer zijn aangewezen, dan wel vanwege hun handicap niet zelfstandig van openbaar vervoer gebruik kunnen maken”.

10 De Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008, bepaalt met name dat:

– voor trajecten met een afstand van minder dan 6 kilometer geen bekostiging van het leerlingenvervoer plaatsvindt,

– voor trajecten met een afstand tussen 6 en 20 kilometer het leerlingenvervoer wordt verricht tegen betaling, door de ouders van het vervoerde kind, van een vaste bijdrage, waarvan de hoogte is gesteld op de kosten van het openbaar vervoer over een afstand van 6 kilometer,

– voor trajecten met een afstand van meer dan 20 kilometer het leerlingenvervoer wordt verricht tegen betaling van een bijdrage die niet meer kan bedragen dan de kostprijs van dat

vervoer, berekend per gezin, waarbij rekening wordt gehouden met de financiële draagkracht van de ouders, aan de hand van het gecorrigeerde verzamelinkomen van de ouders in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 2001.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 De gemeente Borsele maakt voor het vervoer van leerlingen die daarvoor in aanmerking komen, gebruik van de diensten van vervoersondernemingen. Daarvoor heeft zij in 2008 een bedrag betaald van 458 231 EUR, inclusief btw.

12 Ongeveer een derde van de ouders van leerlingen die gebruikmaken van het leerlingenvervoer heeft overeenkomstig de bepalingen van de Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 bijdragen betaald, waarvan het totale bedrag 13 958 EUR beliep, wat overeenkwam met 3 % van hetgeen de gemeente had betaald voor de financiering van het leerlingenvervoer. Het verschil werd door deze gemeente uit de algemene middelen gefinancierd.

13 De gemeente Borsele heeft zich tegenover de belastingdienst op het standpunt gesteld dat zij met betrekking tot de verrichting van leerlingenvervoersdiensten tegen betaling van bijdragen, onderworpen is aan de betaling van btw en bijgevolg van deze betaling af kan trekken de btw die aan haar in rekening is gebracht door de vervoerders. Dit bezwaar werd afgewezen op de grond dat deze gemeente geen prestaties onder bezwarende titel en mitsdien geen economische activiteit verricht.

14 In een beschikking van 1 juli 2009 heeft de belastingdienst de hoogte van het voor 2008 door het btw-compensatiefonds aan de gemeente Borsele verschuldigde bedrag vastgesteld, dat echter niet het bedrag omvatte van de door de vervoerders aan die gemeente in rekening gebrachte btw.

15 De gemeente Borsele heeft tegen die beschikking beroep ingesteld bij de Rechtbank ’s-Gravenhage. Dit beroep werd bij uitspraak van 29 december 2010 ongegrond verklaard. De gemeente Borsele is van deze uitspraak in hoger beroep gekomen bij het Gerechtshof ’s?Gravenhage, dat laatstgenoemde uitspraak, evenals de beschikkingen van de belastingdienst, bij uitspraak van 20 april 2012 heeft vernietigd. De gemeente Borsele en de Staatssecretaris van Financiën hebben tegen de uitspraak van het Gerechtshof ’s-Gravenhage elk een afzonderlijk cassatieberoep ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.

16 In die omstandigheden heeft de Hoge Raad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dienen de artikelen 2, lid 1, aanhef en letter c, en 9, lid 1, van [de btw-]richtlijn [...] aldus te worden uitgelegd dat een gemeente met betrekking tot het leerlingenvervoer, ingevolge een regeling als in dit arrest is omschreven, in zoverre als belastingplichtige in de zin van deze richtlijn moet worden aangemerkt?

2) Dient voor het beantwoorden van deze vraag de regeling als geheel in aanmerking te worden genomen, of dient deze beoordeling plaats te vinden voor elke vervoersprestatie afzonderlijk?

3) Zo dit laatste het geval is, dient dan onderscheid te worden gemaakt naargelang sprake is van vervoer van leerlingen over respectievelijk een afstand tussen 6 en 20 kilometer en over een afstand van meer dan 20 kilometer?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

17 Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een territoriaal overheidslichaam dat, in omstandigheden als die in het hoofdgeding, een leerlingenvervoersdienst verricht, handelt in de hoedanigheid van „belastingplichtige” en derhalve onderworpen is aan de btw.

18 Volgens artikel 9, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn wordt als „belastingplichtige” beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

19 Teneinde vast te stellen of, binnen de context van het hoofdgeding, een territoriaal overheidslichaam handelt als belastingplichtige, dient derhalve te worden bepaald of dat overheidslichaam een economische activiteit uitoefent in de zin van de btw-richtlijn.

20 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat artikel 9, lid 1, tweede alinea, van die richtlijn bepaalt dat als „economische activiteit” worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen.

21 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 32 van haar conclusie, is van een economische activiteit in de zin van voornoemde bepaling enkel sprake wanneer een activiteit tot gevolg heeft dat een van de belastbare feiten als bedoeld in artikel 2 van de btw-richtlijn zich voordoet.

22 In casu moet dus, om te kunnen bepalen of het door een gemeente verzorgde leerlingenvervoer, in omstandigheden als die in het hoofdgeding, een economische activiteit vormt in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van die richtlijn, in de eerste plaats worden vastgesteld of, binnen het kader van de organisatie van dat leerlingenvervoer, deze gemeente een dienst heeft verricht in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van voornoemde richtlijn.

23 Aangezien de door de verwijzende rechter in zijn prejudicieel verzoek verstrekte gegevens de conclusie wettigen dat in het hoofdgeding duidelijk sprake is van een dienstverrichting, moet worden nagegaan of deze dienst kan worden aangemerkt als door voornoemde gemeente te zijn verricht onder bezwarende titel, zoals artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn dit vereist.

24 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak een dienst enkel „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn wordt verricht en dus enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst (zie met name arresten van 3 maart 1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, punt 14; 5 juni 1997, SDC, C?2/95, EU:C:1997:278, punt 45, en 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C?305/01, EU:C:2003:377, punt 47).

25 In casu moet worden geconstateerd dat de ouderlijke bijdrage aan de kosten van het leerlingenvervoer niet wordt berekend aan de hand van de werkelijke kosten van de verrichte diensten. Het bedrag van deze ouderlijke bijdrage is immers niet gekoppeld aan het dagelijks afgelegde aantal kilometers, noch aan de kostprijs per traject voor elke vervoerde leerling, noch aan de frequentie van de trajecten.

26 Het feit dat een economische handeling wordt uitgevoerd tegen een hogere of een lagere

prijs dan de kostprijs is evenwel niet relevant voor de kwalificatie van een handeling als een „handeling onder bezwarende titel”. Dit laatste begrip veronderstelt namelijk enkel dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of dienstverrichting enerzijds, en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie anderzijds (zie in die zin arresten van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, punt 12, en 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, punt 22).

27 Derhalve wettigt het feit dat ongeveer een derde van de ouders van vervoerde leerlingen een bijdrage aan het leerlingenvervoer heeft betaald, de conclusie dat de gemeente Borsele een dienst heeft verricht onder bezwarende titel, in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.

28 In de tweede plaats moet, zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in de punten 49 en 50 van haar conclusie, worden gepreciseerd dat het feit dat er sprake is van een onder bezwarende titel verrichte dienst in de zin van voornoemde bepaling, niet volstaat om vast te stellen dat er sprake is van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn.

29 Dienaangaande volgt uit de rechtspraak van het Hof dat, om vast te stellen of een dienstverrichting is verricht tegen vergoeding, zodat zij moet worden aangemerkt als een „economische activiteit” (zie in die zin arrest van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, EU:C:1987:161, punt 15), alle omstandigheden waaronder zij plaatsvindt moeten worden onderzocht (zie in die zin arrest van 26 september 1996, Enkler, C?230/94, EU:C:1996:352, punt 27).

30 Het vergelijken van de omstandigheden waarin de betrokkene de betrokken dienst verricht, met die waarin dit type economische activiteit in de regel wordt verricht, kan dus een van de methoden zijn waarmee kan worden bepaald of de desbetreffende activiteit een economische activiteit vormt (zie naar analogie arrest van 26 september 1996, Enkler, C?230/94, EU:C:1996:352, punt 28).

31 Ook andere elementen, zoals met name de omvang van de clientèle en het bedrag van de opbrengsten, kunnen bij dat onderzoek, tezamen met andere factoren, in aanmerking worden genomen (zie naar analogie, arrest van 26 september 1996, Enkler, C?230/94, EU:C:1996:352, punt 29).

32 Hoewel het uiteindelijk de taak van de nationale rechter is om alle omstandigheden van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zaak te beoordelen, is het Hof, dat de nationale rechter nuttige antwoorden dient te verschaffen, bevoegd om op basis van het dossier van die zaak en van de ontvangen schriftelijke en mondelinge opmerkingen aanwijzingen te geven die de verwijzende rechter in staat stellen uitspraak te doen in het concrete, bij hem aanhangige geschil.

33 In dat verband moet enerzijds worden opgemerkt dat de gemeente Borsele via de bijdragen die zij ontvangt slechts een gering deel van de gemaakte kosten terugkrijgt. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde bijdragen zijn immers niet door elke gebruiker verschuldigd en worden maar door een derde van hen betaald, zodat het bedrag ervan slechts 3 % van de totale vervoerskosten dekt, waarbij het verschil uit de algemene middelen wordt gefinancierd. Een dergelijk verschil tussen de aan het functioneren van de aangeboden diensten verbonden kosten en de als tegenprestatie daarvoor ontvangen bedragen, geeft aan dat de ouderlijke bijdrage veeleer moet worden gelijkgesteld aan een heffing dan aan een vergoeding (zie naar analogie arrest van 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C?246/08, EU:C:2009:671, punt 50).

34 Een dergelijke asymmetrie heeft tot gevolg dat er geen reëel verband bestaat tussen het

betaalde bedrag en de verrichte dienst. Bijgevolg is het verband tussen de door voornoemde gemeente verstrekte vervoersdienst en de door de ouders te betalen tegenwaarde niet rechtstreeks van aard, zoals vereist is om deze tegenwaarde te kunnen aanmerken als een tegenprestatie die een vergoeding voor die dienst vormt en om die dienst te kunnen aanmerken als een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn (zie naar analogie arrest van 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C?246/08, EU:C:2009:671, punt 51).

35 Anderzijds moet worden opgemerkt dat de omstandigheden waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst wordt verricht, verschillen van die waarin de activiteiten van personenvervoer in de regel worden verricht, daar de gemeente Borsele, zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 64 van haar conclusie, geen prestaties aanbiedt op de algemene markt van personenvervoer, maar veeleer de ontvanger en eindverbruiker is van vervoersdiensten die zij aankoopt bij de vervoersondernemingen waarmee zij onderhandelt, welke diensten zij de ouders ter beschikking stelt in het kader van haar activiteit van openbare dienstverlening.

36 Uit al het voorgaande volgt, dat op de door de verwijzende rechter gestelde vragen moet worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een territoriaal overheidslichaam dat, in omstandigheden als die in het hoofdgeding, een leerlingenvervoersdienst verricht, geen economische activiteit uitoefent en derhalve niet de hoedanigheid van belastingplichtige heeft.

Kosten

37 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat een territoriaal overheidslichaam dat, in omstandigheden als die in het hoofdgeding, een leerlingenvervoersdienst verricht, geen economische activiteit uitoefent en derhalve niet de hoedanigheid van belastingplichtige heeft.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.