CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 23 december 2015 [1]

Zaak C-520/14

Gemeente Borsele
tegen
Staatssecretaris van Financiën

[verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden (Nederland) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving — Belasting over de toegevoegde waarde — Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG — Belastingplichtige — Economische activiteit — Vervoer van leerlingen in opdracht van een gemeente — Financiële bijdrage van de ouders aan de gemeente afhankelijk van hun inkomen”

I – **Inleiding**

1. De Nederlandse gemeenten lijken goed te worden bestuurd. In ieder geval denken op zijn minst enkele gemeentebesturen er opvallend vaak over na hoe zij in het belang van hun burgers belastingen kunnen besparen. Aangezien dit soms gepaard gaat met conflicten met de Nederlandse belastingdienst, werd het Hof reeds enkele malen verzocht om een prejudiciële beslissing over vragen betreffende de uitlegging van het btw-recht van de Unie. [2]

2. In casu rijst de vraag of de gemeente Borsele een aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen activiteit uitoefent door het leerlingenvervoer naar haar scholen te organiseren. De gemeente wenst dat dit het geval is. Door gebruik te maken van het daarmee verbonden recht op aftrek van voorbelasting, wil zij namelijk een groot deel van de belasting over de toegevoegde waarde besparen die zij heeft betaald voor de prestaties van vervoersondernemingen die met het schoolvervoer belast waren.

3. Uit het oogpunt van het btw-recht dient dan ook de vraag te worden beantwoord of de gemeente Borsele in zoverre een „economische activiteit” heeft uitgeoefend. Weliswaar heeft het Hof zich reeds enkele malen gebogen over de definitie van dit begrip, met name met betrekking tot overheids- of semioverheidsactiviteiten [3], maar de in dit verband in de rechtspraak geformuleerde beoordelingscriteria dienen nader te worden gepreciseerd.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Zie met betrekking tot de aftrek van voorbelasting de arresten Gemeente Leusden en Holin Groep (C-487/01 en C-7/02, EU:C:2004:263) betreffende de verhuur van sportterreinen, Gemeente ’s-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) betreffende de oprichting van een kantoorgebouw, en de nog aanhangige zaak Gemeente Woerden (C-267/15), eveneens betreffende de oprichting van een gebouw; zie voorts de arresten Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139) betreffende de belastingvrijstelling voor de levering van bouwgronden, en Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) betreffende het belasten van de toewijzing van een sporterrein.

3 — Zie dienaangaande de arresten Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), Commissie/Nederland (235/85, EU:C:1987:161), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria e.a. (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G e.a. (C-369/04, EU:C:2007:382), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671) en Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II – **Toepasselijke bepalingen**

4. De heffing van de belasting over de toegevoegde waarde in de Unie wordt geregeld bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[4] (hierna: btw-richtlijn). De tot en met 31 december 2006 toepasselijke Zesde richtlijn[5] is voor het hoofdgeding weliswaar niet rechtstreeks relevant, maar in casu moet ook rekening worden gehouden met de rechtspraak van het Hof over deze richtlijn omdat de bepalingen ervan in belangrijke mate overeenstemmen met die van de btw-richtlijn.[6]

5. Volgens artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn zijn onder meer de volgende handelingen aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen: „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

6. De „belastingplichtige" wordt in artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn (voorheen artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn) gedefinieerd als volgt:„1. 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."

7. Voor overheidsactiviteiten bevat artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn (voorheen artikel 4, lid 5, eerste tot en met derde alinea, van de Zesde richtlijn) een specifieke regeling:„1. 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."

8. Bijlage I van de btw-richtlijn, waarnaar artikel 13, lid 1, derde alinea, van die richtlijn verwijst, omvat onder punt 5 de werkzaamheid „personenvervoer".

III – **Het hoofdgeding**

9. Het hoofdgeding betreft de door de Nederlandse gemeente Borsele (hierna: „gemeente") over de maand december 2008 verschuldigde omzetbelasting en de bijdragen uit het Nederlandse btw-compensatiefonds waarop de gemeente voor het jaar 2008 recht heeft.

4 — PB L 347, blz. 1.

5 — Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

6 — Zie overweging 3 van de btw-richtlijn.

10. De gemeente organiseerde tijdens het schooljaar 2008/2009 het vervoer van bepaalde in de gemeente woonachtige leerlingen naar haar scholen. Daartoe gaf zij opdrachten aan verschillende vervoersondernemingen, die de gemeente dit vervoer met inbegrip van omzetbelasting in rekening brachten. Dit kostte de gemeente 458 231 EUR.

11. Van de ouders van de leerlingen, die het schoolvervoer bij de gemeente moesten aanvragen, inde de gemeente bijdragen. Het bedrag ervan werd bij afstanden tussen 6 en 20 kilometer bepaald door de kosten van het openbaar vervoer over een afstand van 6 kilometer. Bij afstanden van meer dan 20 kilometer werd daarenboven rekening gehouden met het inkomen van de ouders. Alles bij elkaar betaalde slechts een derde van de ouders bijdragen. In 2008 werd in totaal een bedrag van 13 958 EUR aan bijdragen ontvangen.

12. Volgens de gemeente is haar activiteit in het kader van het schoolvervoer onderworpen aan omzetbelasting. Derhalve dient zij over de 13 958 EUR aan bijdragen die zij van de ouders heeft ontvangen, omzetbelasting te betalen. Daartegenover staat dat zij het recht heeft de omzetbelasting af te trekken die begrepen is in het bedrag van 458 231 EUR dat haar door de vervoersondernemingen voor het vervoer in rekening werd gebracht. Uiteindelijk geniet de gemeente dus een teruggave van belasting. De Nederlandse belastingdienst is evenwel van mening dat de organisatie van schoolvervoer door de gemeente niet aan de omzetbelasting onderworpen is, omdat het geen economische activiteit vormt.

IV – **Procesverloop voor het Hof**

13. De Hoge Raad der Nederlanden, waarvoor het geding thans aanhangig is, is van oordeel dat het btw-recht van de Unie beslissend is voor de beslechting van het geding en heeft het Hof derhalve op 18 november 2014 overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„Dienen de artikelen 2, lid 1, aanhef en letter c, en 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG 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? 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? 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?”

14. Bij het Hof zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door het Koninkrijk der Nederlanden, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland alsmede door de Europese Commissie. Ter terechtzitting van 26 november 2015 was bovendien de gemeente aanwezig.

V – **Juridische beoordeling**

15. Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter te vernemen in hoeverre de gemeente in casu door de hierboven beschreven organisatie van schoolvervoer als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn heeft gehandeld en bijgevolg aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen is.

16. Dat hangt volgens de eerste alinea van die bepaling af van twee factoren. Ten eerste moet de gemeente een „economische activiteit" hebben verricht en ten tweede moet zij dit „zelfstandig" hebben gedaan. In de onderhavige procedure wordt slechts betwijfeld of aan de eerste van deze beide voorwaarden is voldaan, met andere woorden of de gemeente door de organisatie van schoolvervoer een economische activiteit heeft verricht.

17. Wat een economische activiteit is, wordt juridisch gedefinieerd in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn. Ingevolge deze bepaling worden als economische activiteit – voor zover in casu relevant[7] – aangemerkt „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".

18. Deze definitie lijkt in het onderhavige geval op het eerste gezicht vrij restrictief. Alleen al op grond van de bewoordingen ervan lijkt het twijfelachtig of een gemeente tot een van de opgesomde categorieën van ondernemers en beroepen kan worden gerekend. Het Hof legt het begrip „economische activiteit" in vaste rechtspraak evenwel ruim uit.[8] Deze uitlegging vindt uitgerekend voor het onderhavige geval extra steun in de specifieke regeling voor overheidsactiviteiten in artikel 13 van de btw-richtlijn.

19. Artikel 13, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn bepaalt namelijk dat publiekrechtelijke lichamen – waartoe ook de gemeenten uitdrukkelijk worden gerekend – niet als belastingplichtigen worden aangemerkt voor zover zij als overheid handelen. Deze regeling veronderstelt dus dat ook de overheid en de verschillende publiekrechtelijke lichamen die er deel van uitmaken, economische activiteiten in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn kunnen verrichten en bijgevolg aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen kunnen zijn. Voor het onderhavige geval, waarin sprake is van door de overheid verzorgd personenvervoer, vloeit dit zelfs rechtstreeks voort uit artikel 13, lid 1, derde alinea, juncto bijlage I, punt 5, van de btw-richtlijn. Op grond daarvan worden publiekrechtelijke lichamen – ook al handelen zij als overheid overeenkomstig artikel 13, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn – als belastingplichtige aangemerkt voor zover zij zorgen voor personenvervoer en deze werkzaamheid niet van onbeduidende omvang is.

20. Uit artikel 13, lid 1, derde alinea, juncto bijlage I, punt 5, van de btw-richtlijn kan evenwel niet worden afgeleid dat een publiekrechtelijk lichaam altijd als belastingplichtige dient te worden aangemerkt wanneer het personenvervoer verzorgt. Het Hof heeft immers herhaaldelijk beklemtoond dat de toepassing van de specifieke regeling voor overheidsactiviteiten vereist dat de overheid in het concrete geval op zijn minst een economische activiteit uitoefent.[9] Enkel indien een openbaar lichaam personenvervoer verzorgt dat tevens een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, vormt, handelt dit lichaam dus overeenkomstig bijlage I, punt 5, en artikel 13, lid 1, derde alinea, van de btw-richtlijn zelfs als belastingplichtige wanneer het dit vervoer als overheid verzorgt.

21. Uit die regeling dient in het kader van het onderhavige onderzoek hoe dan ook te worden besloten dat door de overheid verzorgd personenvervoer een economische activiteit *kan* vormen, aangezien bovengenoemde regeling anders overbodig zou zijn. Wannéér in het concrete geval dient te worden aangenomen dat dit zo is, moet echter hierna worden verduidelijkt.

7 — Artikel 9, lid 1, tweede alinea, tweede volzin, van de btw-richtlijn vermeldt als economische activiteit in het bijzonder „de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak". De in het geding zijnde organisatie van schoolvervoer kan daaronder echter in geen geval worden begrepen.

8 — Zie onder meer de arresten Commissie/Nederland (235/85, EU:C:1987:161, punt 8), Commissie/Griekenland (C-260/98, EU:C:2000:429, punt 26), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, punt 47), Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punten 34 en 37) en Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punt 31).

9 — Zie arresten T-Mobile Austria e.a. (C-284/04, EU:C:2007:381, punt 48), Hutchison 3G e.a. (C-369/04, EU:C:2007:382, punt 42), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 15), Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 53) en Commissie/Spanje (C-154/08, EU:C:2009:695, punt 99).

A – *Inleidende opmerkingen over de zin van de heffing van belasting over overheidsactiviteiten*

22. Het onderhavige geding biedt de gelegenheid om principieel na te denken over de vraag onder welke omstandigheden een overheidsactiviteit nu juist een economische activiteit kan vormen en bijgevolg aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen kan zijn.

23. Zoals advocaat-generaal Jacobs in een andere context al eens heeft vastgesteld, is het op het eerste gezicht niet duidelijk welke zin het heeft bij overheidsprestaties belasting over de toegevoegde waarde te heffen. Wanneer verschillende overheidsinstanties de belasting over de toegevoegde waarde ontvangen respectievelijk dienen te betalen, gaat het per slot van rekening slechts om een omslachtige vorm van financiële verevening binnen de overheid.[10] Dat is ook zo in het onderhavige geval. Het voordeel of nadeel dat de gemeente ondervindt doordat haar activiteiten worden belast, heeft tegelijkertijd een nadelige respectievelijk een positieve invloed op de belastingontvangsten van de Nederlandse belastingdienst. Voor de financiën van de Nederlandse overheid in haar geheel is het bijgevolg niet van belang of de activiteit van de gemeente in het onderhavige geval al dan niet aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen is.

24. Zoals a contrario uit de specifieke regeling van artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn blijkt, heeft de Uniewetgever er echter voor gekozen in beginsel ook overheidsactiviteiten aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen, voor zover zij tevens een economische activiteit vormen in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van die richtlijn. Hiervoor bestaan twee goede redenen.

25. Ten eerste heeft de heffing van belasting over economische activiteiten van de overheid tot doel te voorkomen dat de belasting over de toegevoegde waarde de mededinging verstoort. Wanneer overheidsinstanties prestaties verrichten die concurreren met prestaties van particuliere economische actoren, zouden die instanties immers een aanzienlijk concurrentievoordeel genieten als men hun activiteit niet eveneens aan de belasting over de toegevoegde waarde zou onderwerpen. Met deze reden om belasting te heffen over overheidsactiviteiten wordt daarenboven ook rekening gehouden in de specifieke regeling van artikel 13 van de btw-richtlijn. Weliswaar zondert de eerste alinea van deze bepaling economische activiteiten van de publieke sector als overheid uit van de belasting over de toegevoegde waarde, maar zij beperkt deze uitzondering vervolgens meteen in de tweede en de derde alinea voor zover mededingingsverstoringen op de betreffende markt te vrezen zijn.

26. Ten tweede dient de economische activiteit van de overheid ook te worden belast om zo weinig mogelijk belastbare materie aan de belasting over de toegevoegde waarde te laten ontsnappen. De toepasselijke belasting over de toegevoegde waarde moet volgens overweging 5 van de btw-richtlijn „zo algemeen mogelijk” worden geheven. Wegens de heffingsmethode wordt uiteindelijk in beginsel slechts het eindverbruik belast[11], en volgens de rechtspraak moet ook slechts de eindverbruiker de belasting betalen[12]. Wanneer nu de overheid prestaties verricht die tot een dergelijk eindverbruik van goederen leiden, zou het eindverbruik dat de overheid mogelijk maakt, uiteindelijk minstens gedeeltelijk niet worden belast indien de economische activiteit van de overheid niet eveneens aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen zou kunnen zijn. Dit is ook belangrijk voor de eigen middelen van de Unie, die deels voortkomen uit de belasting over de toegevoegde waarde.[13]

10 — Zie conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433, punt 12).

11 — Zie artikel 1, lid 2, van de btw-richtlijn.

12 — Arresten Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punt 25) en Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34); zie ook arrest Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak), betreffende de rol van de belastingplichtige als loutere „belastingontvanger voor rekening van de staat”, en arrest Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak), betreffende de essentiële kenmerken van de belasting over de toegevoegde waarde.

13 — Zie artikel 2, lid 1, onder b), van besluit 2007/436/EG, Euratom, van de Raad van 7 juni 2007 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen (PB L 163, blz. 17).

27. Dat de heffing van belasting over de toegevoegde waarde bij overheidsactiviteiten niet vanzelfsprekend is, maar een specifieke motivering vereist, komt duidelijk naar voren in de rechtspraak van het Hof, dat bij het onderzoek of een overheids- of semioverheidsactiviteit in het concrete geval een economische activiteit vormt in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, duidelijk strengere maatstaven hanteert dan bij het onderzoek van de activiteiten van particulieren.[14] Dit onderscheid is gerechtvaardigd. Bij dat onderzoek moeten beide – door mij zojuist uiteengezette – specifieke redenen om belasting te heffen over overheidsactiviteiten immers steeds mede in aanmerking worden genomen om te garanderen dat de „zelfbelasting" van de overheid in het concrete geval ook zinvol is.

B – *Voorwaarden waaronder sprake is van een economische activiteit*

28. Tegen deze achtergrond dient thans de vraag te worden beantwoord of de organisatie van schoolvervoer door een gemeente in casu een economische activiteit vormt in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn.

29. Vooraf moet nog worden ingegaan op de tegenwerping van de Commissie dat de gemeente hoe dan ook slechts een economische activiteit kan hebben verricht als zij de ouders van de leerlingen voor de organisatie van het schoolvervoer belasting over de toegevoegde waarde in rekening heeft gebracht. Dit kan uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie niet worden opgemaakt.

30. De zienswijze van de Commissie berust evenwel op een misvatting. Of een persoon een economische activiteit heeft verricht, dient namelijk te worden beoordeeld los van de vraag of hij daarbij al dan niet belasting over de toegevoegde waarde in rekening heeft gebracht. Veeleer dient – omgekeerd – eventueel te worden onderzocht of hij dit terecht heeft gedaan of nagelaten, hetgeen onder meer juist afhangt van de vraag of zijn activiteit dient te worden aangemerkt als een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn. Anders zou iedere belastingplichtige zich alleen al aan zijn fiscale verplichtingen kunnen onttrekken door zijn klanten geen belasting over de toegevoegde waarde in rekening te brengen.

1. Verrichten van diensten

31. Dat in casu sprake is van een economische activiteit, wordt door het Koninkrijk der Nederlanden om te beginnen in twijfel getrokken omdat de gemeente naar zijn mening helemaal geen diensten heeft verricht die beantwoorden aan de belastbare feiten als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.

32. Met deze opvatting dient in zoverre te worden ingestemd dat er geen sprake is van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wanneer een activiteit niet tot gevolg heeft dat een van de belastbare feiten als bedoeld in artikel 2 van deze richtlijn zich voordoet. Om dezelfde reden verwijst het Hof bij de uitlegging van artikel 9 van die richtlijn herhaaldelijk naar de in artikel 2 ervan bedoelde belastbare feiten.[15]

14 — Zie arresten T-Mobile Austria e.a. (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G e.a. (C-369/04, EU:C:2007:382), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) en Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 53); zie ook arresten Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) en Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) met betrekking tot door de overheid gesubsidieerde prestaties.

15 — Zie bijvoorbeeld arrest Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33. In casu komt daadwerkelijk ook slechts het belastbare feit als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn in aanmerking. Volgens deze bepaling zijn diensten die onder bezwarende titel worden verricht, aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen. Voor de vaststelling dat de gemeente een economische activiteit heeft uitgeoefend, is het dan ook absoluut noodzakelijk dat zij bij de organisatie van het schoolvervoer diensten heeft verricht als gedefinieerd in de artikelen 24 en 25 van de btw-richtlijn.

34. Voor zover het Koninkrijk der Nederlanden evenwel betwist dat er sprake is van dergelijke diensten op grond dat de gemeente slechts een wettelijke verplichting nakomt door te zorgen voor schoolvervoer, kan worden volstaan met een verwijzing naar artikel 25, onder c), van de btw-richtlijn. Volgens deze bepaling kan een aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen dienst ook „krachtens de wet" worden verricht. Het Hof heeft dan ook reeds geoordeeld dat het voor de vaststelling dat er sprake is van een economische activiteit niet relevant is dat een activiteit in het algemeen belang bij de wet opgedragen en geregeld is. [16]

35. Daarnaast heeft het Koninkrijk der Nederlanden echter betoogd dat de verhoudingen bij de prestaties in het onderhavige geval anders liggen dan zij door de verwijzende rechter worden beschreven. Zoals uit artikel 4 van de Nederlandse wet op het primair onderwijs en de overeenkomstige uitvoeringsbepalingen van de gemeente volgt, verleent de gemeente geen diensten aan de ouders van de leerlingen. De ouders hebben er jegens de gemeente immers geen aanspraak op dat hun kinderen worden vervoerd, en zij betalen daarvoor evenmin een bijdrage aan de gemeente. Veeleer kunnen de ouders van de gemeente enkel een tegemoetkoming verlangen in de kosten die zij zelf voor het leerlingenvervoer dienen te maken.

36. Daar het Hof in het kader van een verzoek om een prejudiciële beslissing evenwel niet bevoegd is om de weergave van de feiten van het hoofdgeding in de verwijzingsbeslissing [17] en de uitlegging van het nationale recht door de verwijzende rechter [18] op hun juistheid ervan te toetsen, moet bij de beantwoording van de prejudiciële vragen worden aangenomen dat de verhoudingen bij de prestaties zijn zoals zij door de verwijzende rechter zijn weergegeven. Volgens zijn weergave van de feiten heeft de gemeente zelf verschillende vervoersondernemingen belast met vervoersprestaties en hun daarvoor betaald. Deze vervoersprestaties stelde de gemeente de ouders van de leerlingen op hun verzoek ter beschikking. Daarvoor had de gemeente dan eventueel recht op een bijdrage van de ouders.

37. Volgens deze door de verwijzende rechter verstrekte informatie heeft de gemeente door de organisatie van het schoolvervoer bijgevolg diensten verricht in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn. In zoverre staat de economische aard van haar activiteit dus buiten kijf.

2. Verkrijging van opbrengsten

38. Volgens de rechtspraak dient een activiteit echter slechts als een economische activiteit te worden aangemerkt wanneer zij wordt verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. [19]

16 — Arresten Commissie/Nederland (C-235/85 EU:C:1987:161, punt 10) en Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 40).

17 — Zie bijvoorbeeld arrest Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 53).

18 — Zie bijvoorbeeld arrest Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, punt 13 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 — Zie arrest Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punt 18).

39. Soms heeft het Hof deze voorwaarde ook aldus geformuleerd dat de activiteit duurzaam en „tegen een vergoeding" moet worden verricht.[20] Ook in dat geval heeft het Hof evenwel uitdrukkelijk verwezen naar de regeling van artikel 9, lid 1, tweede alinea, tweede volzin, van de btw-richtlijn, op grond waarvan er sprake is van een economische activiteit wanneer een zaak wordt geëxploiteerd „om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen". Dit vereiste dient namelijk niet alleen te gelden voor de exploitatie van een zaak, maar voor alle activiteiten.[21]

40. In casu staat de duurzaamheid van de activiteit van de gemeente buiten kijf, maar heerst er twijfel of de gemeente het schoolvervoer heeft georganiseerd met het oog op de verkrijging van opbrengst of tegen een vergoeding, zoals bedoeld in de rechtspraak.

41. Volgens het Koninkrijk der Nederlanden en de Commissie kan hoe dan ook niet worden aangenomen dat de gemeente een economische activiteit heeft uitgeoefend aangezien zij het schoolvervoer niet tegen een vergoeding heeft georganiseerd. De bijdragen die de ouders van de leerlingen aan de gemeente betaalden, hielden immers geen verband met de kosten die het verrichten van de dienst met zich meebracht. Dienaangaande beroepen het Koninkrijk der Nederlanden en de Commissie zich op een arrest dat is gewezen in een geding tussen de Commissie en Finland, waarin het Hof oordeelde dat een overheidsactiviteit geen economische activiteit was aangezien de voor die overheidsactiviteit gevraagde retributie, waarvan het bedrag afhing van het inkomen en het vermogen van de ontvanger van die diensten, slechts een deel van de werkelijke waarde van de verrichte diensten dekte.[22]

42. Het Verenigd Koninkrijk is daarentegen van mening dat dit arrest tegenstrijdig is met het arrest Hotel Scandic Gåsabäck, waarin het Hof expliciet heeft overwogen dat ook in geval van een vergoeding die lager is dan de kostprijs, kan worden aangenomen dat een handeling onder bezwarende titel is verricht.[23]

a) Verband tussen vergoeding en verkrijging van opbrengst

43. De uiteenlopende opvattingen tonen aan dat de vermelde arresten van het Hof om te beginnen in hun specifieke context moeten worden gelezen om niet verkeerd te worden begrepen.

44. Er dient namelijk een onderscheid te worden gemaakt tussen enerzijds de door artikel 9, lid 1, vereiste verkrijging van opbrengst en anderzijds het onder bezwarende titel verrichten van een bepaalde dienst of leveren van een bepaald goed, wat krachtens artikel 2 een voorwaarde voor de belastbaarheid van die handeling is, waarbij de vergoeding tevens bepalend is voor de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 73 van de btw-richtlijn.

45. Wat betreft de vaststelling dat een dienst onder bezwarende titel wordt verricht en dus een belastbaar feit kan zijn in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, heeft het Hof in het arrest Hotel Scandic Gåsabäck inderdaad op ondubbelzinnige wijze gepreciseerd dat de verrichting van een dienst of de levering van een goed ook „onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn geschiedt wanneer een prijs wordt gevraagd die lager is dan de kostprijs.[24] Er is dan ook geen enkele reden om verkopen beneden de kostprijs, die onder bepaalde omstandigheden in

20 — Arresten Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 18) en Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 37); zie reeds arrest Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), betreffende artikel 4 van de Tweede richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 71, blz. 1303).

21 — Zie arrest Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 18); zie ook arrest Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 37) dat in dit verband naar het zojuist genoemde arrest verwijst.

22 — Zie arrest Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punten 47-51).

23 — Zie arrest Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punt 22).

24 — Zie arrest Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punten 22-24).

het economische leven noodzakelijk en rationeel zijn, niet te onderwerpen aan de belasting over de toegevoegde waarde. Dat bij de vaststelling van de prijs op de een of andere manier rekening wordt gehouden met het inkomen of het vermogen van een klant, zoals dat bij kortingen voor studenten of gepensioneerden in het economische verkeer voorkomt, kan evenmin tot gevolg hebben dat een handeling is vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde.

46. Hetzelfde geldt onbetwistbaar voor de vaststelling van de vergoeding ter bepaling van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde. Volgens vaste rechtspraak is de volgens artikel 73 van de btw-richtlijn bepalende „tegenprestatie" een „subjectieve waarde", dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.[25] Het Hof brengt op die manier tot uitdrukking dat de belasting steeds wordt geheven op basis van de tegenprestatie in het concrete geval en niet op basis van de „objectieve" waarde van de dienst of van het geleverde goed. Dit vloeit a contrario ook duidelijk voort uit de regeling van artikel 80 van de btw-richtlijn, op grond waarvan de lidstaten in bepaalde gevallen de marktwaarde van de prestatie[26] als maatstaf van heffing in aanmerking mogen nemen in plaats van de daadwerkelijk verkregen tegenprestatie.

47. Voor de beoordeling of een activiteit als een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn dient te worden aangemerkt, gelden daarentegen andere criteria.

48. Weliswaar lijkt het Hof in het voormelde arrest Commissie/Finland, in het kader van de toepassing van artikel 9, lid 1, bij de beoordeling van de vraag of was voldaan aan de voorwaarde dat de overheid haar activiteit verrichtte tegen een vergoeding en dus om er opbrengst uit te verkrijgen, terug te grijpen op de omschrijving van de belastbare feiten in het huidige artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn[27], maar, zoals blijkt uit de tekst van de Franse versie, die als basis diende voor de beraadslaging over het arrest, gaat het Hof er geenszins van uit dat de vergoeding waar het in beide bepalingen om gaat juist dezelfde lading dekt.[28] Veeleer spreekt het Hof bij de definitie van een economische activiteit – in sommige gevallen – alleen maar van de „vergoeding" voor de betreffende activiteit omdat een economische activiteit, zoals eerder is uiteengezet, niet mogelijk is zonder dat opbrengsten worden verkregen. Opbrengsten kunnen echter niet worden verkregen wanneer een activiteit uitsluitend om niet wordt verricht.[29]

49. Het Hof bedoelt evenwel niet exact hetzelfde wanneer het in het arrest Commissie/Finland in het kader van de toepassing van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn van „vergoeding" spreekt als wanneer het in het arrest Hotel Scandic Gåsabäck het begrip „onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2, lid 1, van die richtlijn uitlegt. Ook al zal de uitkomst wellicht vaak hetzelfde zijn, een strikt onderscheid moet worden gemaakt tussen de definitie van het begrip „onder bezwarende titel" voor de toepassing van artikel 2 van de btw-richtlijn enerzijds en de definitie van de in het kader van artikel 9 van die richtlijn te onderzoeken verkrijging van opbrengst anderzijds. Aldus verdwijnen ook de vermeende tegenstrijdigheden binnen de rechtspraak van het Hof.[30]

25 — Zie bijvoorbeeld arresten Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punt 13), Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punt 21) en Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 33).

26 — Dit is de zogenaamde normale waarde, die in artikel 72 van de btw-richtlijn wordt gedefinieerd.

27 — Zie arrest Commissie/Finland, (C-246/08, EU:C:2009:671, punten 42-51); zie ook reeds arrest Commissie/Frankrijk (C-276/97, EU:C:2000:424, punten 32-36).

28 — Zie de Franse versie van het arrest Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 37), die in verband met de vaststelling van een economische activiteit spreekt van „effectuée contre une rémunération", wat niet overeenstemt met de uitdrukking „à titre onéreux" in artikel 2, lid 1, onder a), b) en c), van de btw-richtlijn; zie ook arrest Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 18).

29 — Zie in die zin reeds arrest Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punt 12).

30 — Zie punten 41 en 42 supra.

50. Een en ander kan worden samengevat als volgt. Telkens wanneer een activiteit *niet* wordt verricht onder bezwarende titel in de zin van de omschrijving van de belastbare feiten in artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn, is er ook geen sprake van een economische activiteit, aangezien uit de betreffende activiteit geen opbrengsten in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van die richtlijn worden verkregen. Omgekeerd volstaat het feit dat een belastingplichtige een activiteit verricht onder bezwarende titel in de zin van de omschrijving van de belastbare feiten, volgens de rechtspraak niet om vast te stellen dat zijn activiteit tevens wordt verricht om er opbrengst uit te verkrijgen, wat noodzakelijk is om te kunnen spreken van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn. [31]

b) Verkrijging van opbrengst in het onderhavige geval

51. Gelet op het voorgaande dient thans in het onderhavige geval te worden onderzocht of de gemeente schoolvervoer organiseerde om er opbrengst uit te verkrijgen.

– Verrichting onder bezwarende titel in de zin van de omschrijving van het belastbare feit

52. Dit kan om te beginnen niet worden ontkend met het argument dat zij helemaal geen vergoeding heeft gevraagd in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn. Het tegenovergestelde is immers het geval.

53. Opdat een prestatie onder bezwarende titel wordt verricht als bedoeld in de omschrijving van de belastbare feiten in artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn, moet er volgens vaste rechtspraak namelijk enkel een rechtstreeks verband bestaan tussen de levering van goederen of de verrichting van diensten en een door de belastingplichtige daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie. [32] Hiervoor is slechts vereist dat er tussen de verrichter en de ontvanger van de prestatie een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan de prestaties worden uitgewisseld [33], alsook dat de prestatie de voorwaarde vormt voor de tegenprestatie en omgekeerd [34].

54. Aangezien een derde van de ouders voor het schoolvervoer bijdragen dient te betalen, is aan deze vereisten onmiskenbaar voldaan. Zoals blijkt uit het reeds vermelde arrest Hotel Scandic Gåsabäck, staat het feit dat de gemeente tegenprestaties heeft gevraagd die lager zijn dan de kostprijs, er bovendien niet aan in de weg dat wordt aangenomen dat zij een handeling onder bezwarende titel heeft verricht. [35] Derhalve organiseert de gemeente het schoolvervoer niet uitsluitend om niet.

– Verkrijging van opbrengst sensu stricto

55. Dat een activiteit wordt verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, is evenwel – zoals uiteengezet – niet voldoende om vast te stellen dat deze activiteit wordt verricht om er opbrengst uit te verkrijgen zoals bedoeld in artikel 9, lid 1, tweede alinea, tweede volzin, van die richtlijn.

31 — Zie in die zin arresten Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 21) en Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 38).

32 — Zie bijvoorbeeld arrest Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 — Zie onder meer arresten Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punt 47) en Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punt 29).

34 — Zie onder meer arresten Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punten 13-20) en Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punten 12-17); zie ook de conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl in de zaak Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punt 32).

35 — Zie arrest Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punten 22-24).

56. Of er sprake is van een activiteit die wordt verricht om er opbrengst uit te verkrijgen, lijkt in casu met name twijfelachtig omdat het Hof in het arrest Commissie/Finland van oordeel was dat overheidsinstanties geen economische activiteit op het gebied van rechtsbijstandsdiensten verrichtten, op grond dat voor de betreffende activiteit slechts een gedeeltelijke vergoeding werd gevraagd die afhankelijk was van het inkomen en het vermogen van de ontvanger van de diensten. De situatie in het voorliggende geval lijkt hiermee vergelijkbaar te zijn.

57. Het Hof nam in dat arrest evenwel bovenal in overweging dat de gevraagde vergoeding telkens maar een deel van het bij de wet in het algemeen vastgestelde honorarium voor rechtsbijstandsdiensten bedroeg. [36] In het onderhavige geval lijkt er echter geen wettelijk vastgestelde algemene vervoerprijs te bestaan.

58. De beslissing van het Hof lijkt echter daarnaast mede te zijn ingegeven door de vaststelling dat het bedrag van de vergoeding afhankelijk was van het inkomen en het vermogen van de ontvanger van de rechtsbijstandsdiensten. [37] In het onderhavige geval is de gevraagde vergoeding op zijn minst gedeeltelijk afhankelijk van het inkomen van de ouders.

59. Tevens zag het Hof in dat arrest in de omstandigheid dat de opbrengsten slechts een fractie van de uit de rechtsbijstandsdiensten voortvloeiende kosten dekten, een bevestiging van het feit dat de betreffende activiteit geen economische activiteit was. [38] In het voorliggende geval is het net zo. De gemeente ontvangt van alle ouders samen slechts een gedeeltelijke vergoeding, die ongeveer 3 % bedraagt van de kosten die zij voor de terbeschikkingstelling van het schoolvervoer moet maken.

60. Hoewel beide gevallen aldus onmiskenbaar enkele gelijkenissen vertonen, kan in het onderhavige geval niet bij voorbaat worden uitgesloten dat de activiteit van de gemeente – op zijn minst gedeeltelijk – tot doel heeft er opbrengst uit te verkrijgen. De verkrijging van opbrengst mag immers met name niet worden verward met het oogmerk winst te behalen, dat volgens de rechtspraak juist geen voorwaarde is om aan te nemen dat er sprake is van een economische activiteit. [39]

61. Wat in het arrest Commissie/Finland weliswaar niet expliciet door het Hof werd vastgesteld, doch aan zijn beslissing uiteindelijk ten grondslag lag, is evenwel dat niet was voldaan aan een specifieke impliciete voorwaarde om te kunnen spreken van een activiteit ter verkrijging van opbrengst in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, tweede volzin, van de btw-richtlijn: deelneming aan de markt.

– Deelneming aan de markt

62. Het Hof heeft namelijk reeds in het arrest SPÖ Landesorganisation Kärnten geoordeeld dat er geen sprake was van een activiteit ter verkrijging van opbrengst in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, tweede volzin, van de btw-richtlijn, op grond dat de betrokken geleding van een politieke partij zich met haar activiteit niet aan een markt deelnam. [40] Evenzo heeft het Hof in latere beslissingen uiteindelijk geoordeeld dat overheidsinstanties geen economische activiteit verrichtten, op grond dat een dergelijke deelneming aan de markt niet kon worden vastgesteld. [41]

36 — Zie arrest Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 47).

37 — Zie arrest Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 48).

38 — Zie arrest Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 50).

39 — Zie in die zin arrest Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punt 25); dit blijkt ook ondubbelzinnig uit de artikelen 132, lid 1, onder l) en m), en 133, onder a), van de btw-richtlijn, welke bepalingen specifiek betrekking hebben op instellingen zonder winstoogmerk.

40 — Arrest SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, punten 21 en 24).

41 — Arresten T-Mobile Austria e.a. (C-284/04, EU:C:2007:381, punt 42) en Hutchison 3G e.a. (C-369/04, EU:C:2007:382, punt 36); zie in die zin ook arrest Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 19).

63. Dit vereiste van deelneming aan de markt wordt bevestigd en aangevuld door het feit dat het Hof voor de vaststelling van een economische activiteit soms nagaat of een activiteit op dezelfde wijze wordt verricht als die waarop een vergelijkbare economische activiteit in de regel wordt verricht. In dit verband wordt met name een vergelijking met de gewone activiteit van de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, eerste volzin, van de btw-richtlijn genoemde beroepsgroepen verlangd. [42]

64. In casu zijn er evenwel geen aanwijzingen dat de gemeente op een dergelijke typische wijze aan de markt heeft deelgenomen. De gemeente biedt met haar activiteit geen prestaties aan op de algemene markt voor vervoersprestaties. Zij komt veeleer zelf als eindverbruiker van de prestaties van vervoersondernemingen in beeld en stelt de vervoersprestaties van deze ondernemingen slechts aan de ouders van leerlingen ter beschikking in het kader van de openbare dienstverlening, ook al verlangt zij daarbij van sommige ouders een bijdrage in de financiering.

65. Dit blijkt met name uit het feit dat de gemeente slechts een klein percentage van de kosten van de door haar ontvangen prestaties recupereert door bijdragen te heffen voor de prestaties die zij zelf verricht. Dergelijk gedrag is atypisch voor een marktdeelnemer.

66. Dienaangaande heeft ook het Hof reeds vroeg gepreciseerd dat er een bepaald verband bestaat tussen het *bedrag* van een vergoeding en de vraag of er sprake is van een economische activiteit. [43] Uitgerekend dit verband heeft het Hof dan ook bevestigd in het arrest Commissie/Finland. [44] Een activiteit die binnen het normale stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wegens de structuur van de directe kosten en de prijzen uitsluitend aanleiding kan geven tot een teruggave van belasting, leidt namelijk niet tot het belasten van de toegevoegde waarde waaraan die belasting haar naam ontleent, aangezien er in dat geval structureel helemaal geen toegevoegde waarde kan worden gecreëerd.

67. Het is in het onderhavige geval evenmin nodig de organisatie van het schoolvervoer door de gemeente te belasten om een van beide eerder genoemde redenen om belasting over de toegevoegde waarde te heffen over overheidsactiviteiten. [45]

68. Ten eerste zijn er geen aanwijzingen dat de mededinging wordt verstoord doordat geen belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven, zij het dat dit een feitelijke kwestie is waarover enkel de verwijzende rechter zich dient uit te spreken. Voor zover ouders wegens de door de gemeente verrichte vervoersprestaties voor het schoolvervoer geen gebruik maken van de diensten van particuliere vervoersondernemingen, is dat niet toe te schrijven aan het feit dat er geen belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven, maar aan het feit dat de gemeente van de ouders bijdragen vraagt die hoe dan ook onder de marktprijzen van vergelijkbare vervoersprestaties lijken te liggen, als zij al bijdragen vraagt. Indien deze activiteit van de gemeente werd belast, zou de concurrentiepositie van particuliere ondernemingen integendeel nog verslechteren, aangezien de gemeente op basis van het structureel duurzame btw-overschot de bijdragen van de ouders nog verder zou kunnen verlagen.

69. Ten tweede wordt het eindverbruik als belastbare materie in casu slechts voldoende aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen wanneer *geen* belasting wordt geheven over de activiteit van de gemeente. Indien de organisatie van het schoolvervoer door de gemeente, die voor de uitvoering ervan een beroep doet op externe vervoersondernemingen, aan de belasting over de toegevoegde waarde werd onderworpen, zou immers door de aftrek van de voorbelasting uiteindelijk alleen belasting worden geheven over de door de ouders verschuldigde bijdragen. Aangezien deze bijdragen in totaal slechts 3 % van de kosten voor de externe verzorging van het vervoer bedragen,

42 — Zie arresten Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punt 28), Słaby e.a. (C-180/10 en C-181/10, EU:C:2011:589, punten 39-41), Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punt 21) en Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punt 24).

43 — Zie arrest Commissie/Frankrijk (50/87, EU:C:1988:429, punt 21).

44 — Zie arrest Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 50).

45 — Zie punten 25 en 26 supra.

vertegenwoordigen zij evenwel maar een kleine fractie van de marktprijs van deze vervoersprestaties. Het resultaat zou zijn dat het eindverbruik van deze vervoersprestaties grotendeels van de belasting over de toegevoegde waarde wordt vrijgesteld. Om dit te beletten en de vervoersprestaties tegen hun marktprijs aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen, moeten reeds de door de gemeente ontvangen prestaties definitief worden belast. Dit onderstelt dat de organisatie van het schoolvervoer door de gemeente *geen* economische activiteit vormt.

– Globale beoordeling of beoordeling per geval

70. Het Verenigd Koninkrijk heeft evenwel geopperd dat elk geval afzonderlijk dient te worden beoordeeld en dat de vervoersprestaties van de gemeente waarvoor zij van de ouders op zijn minst bij benadering een marktprijs ontvangt, hoe dan ook als een economische activiteit moeten worden aangemerkt.

71. Dienaangaande zij opgemerkt dat een overheidsactiviteit weliswaar in beginsel in haar geheel moet voldoen aan het vereiste dat daardoor aan de markt wordt deelgenomen, zodat het niet nodig is te beoordelen of elke individuele handeling aan dit vereiste voldoet, maar dat het streven om mededingingsverstoringen te voorkomen, dat een reden vormt om belasting te heffen over overheidsactiviteiten, er in het individuele geval toe kan nopen een activiteit op te splitsen in een economisch en een niet-economisch gedeelte.

72. Derhalve zal de verwijzende rechter nog moeten onderzoeken in hoeverre er in het onderhavige geval bij individuele vervoersprestaties van de gemeente een mededingingsverstoring ten nadele van particuliere aanbieders van vervoersprestaties kan ontstaan, juist doordat over eerstgenoemde vervoersprestaties geen belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven. Daarbij moet ook steeds worden gelet op de gevolgen van de aftrek van voorbelasting.

73. De activiteit van de gemeente hoeft evenwel niet in een economisch en een niet-economisch gedeelte te worden opgesplitst indien in casu zou worden vastgesteld dat de mededinging slechts in een onbeduidend aantal individuele gevallen zou worden verstoord doordat geen belasting wordt geheven over het gemeentelijke schoolvervoer. Dit stemt namelijk overeen met de beoordeling die dient te worden verricht krachtens de specifieke regeling voor overheidsactiviteiten die in artikel 13, lid 1, tweede en derde alinea, van de btw-richtlijn is vastgelegd. [46]

– Voorlopige conclusie

74. Voorlopig dient evenwel – onder voorbehoud van het onderzoek van de mededingingssituatie door de verwijzende rechter – te worden geconcludeerd dat de gemeente het schoolvervoer niet organiseert om er opbrengst uit te verkrijgen als bedoeld in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn.

C – *Conclusie*

75. De gemeente verricht dus in casu – andermaal onder voorbehoud van het onderzoek van de mededingingssituatie door de verwijzende rechter – door de organisatie van het schoolvervoer geen economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn. In het kader van deze activiteit dient zij bijgevolg niet als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn te worden aangemerkt.

46 — Zie met betrekking tot deze beoordeling met name arrest Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505).

VI – **Conclusie**

76. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de vragen van de Hoge Raad der Nederlanden te beantwoorden als volgt:

„Een gemeente die zoals in het hoofdgeding schoolvervoer organiseert door een beroep te doen op externe vervoersondernemingen en die van de ouders van de leerlingen bijdragen ontvangt die slechts 3 % van de vervoerskosten bedragen, handelt niet als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG. Indien de verwijzende rechter evenwel zou vaststellen dat de mededinging door een niet-onbeduidend aantal individuele vervoersprestaties wordt verstoord, handelt de gemeente in zoverre als belastingplichtige."