



Datum van
inontvangstneming

:

03/04/2023

Zaak C-89/23

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

16 februari 2023

Verwijzende rechter:

Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

25 januari 2023

Verzoekster:

Companhia União de Crédito Popular, SARL

Verweerster:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal)

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Deze zaak betreft het cassatieberoep dat Companhia União de Crédito Popular, SA heeft ingesteld tegen het vonnis van de Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (bestuurs- en belastingrechter Porto, Portugal) tot verwerping van het door verzoekster ingestelde beroep tegen de naheffingsaanslagen in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) en de daarmee verband houdende rente die haar door de Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugese belastingdienst) zijn opgelegd voor de boekjaren 2010 en 2011.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Doel van deze prejudiciële verwijzing is in het kader van de btw-heffing te bepalen of de commissie die bij wet aan de leninggever wordt toegekend voor de verkoop via veiling van de in onderpand gegeven goederen wanneer de leningnemer de leningovereenkomst niet nakomt, kan worden geacht voort te

vloeien uit een bijkomende prestatie ten opzichte van de hoofdprestatie (verstrekking van leningen op onderpand).

Rechtsgrondslag: artikel 267 VWEU.

Prejudiciële vraag

Kan, teneinde te bepalen of de commissie van 11 % die bij wet (artikel 25 van besluit met kracht van wet nr. 365/99 van 17 september 1999) aan de leninggever wordt toegekend voor de verkoop van in onderpand gegeven goederen in aanmerking komt voor de vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [omgezet in artikel 9, lid 27, onder a), van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wetboek belasting over de toegevoegde waarde)], de verkoop van in onderpand gegeven goederen (artikelen 19 e.v. van besluit met kracht van wet nr. 365/99 van 17 september 1999) wanneer de leningnemer in gebreke blijft bij de betaling overeenkomstig de wettelijke voorwaarden, worden geacht een bijkomende prestatie te vormen ten opzichte van de door de leninggever verrichte diensten (verstrekking van leningen op onderpand)?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie: artikel 267.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: artikel 135, lid 1, onder b).

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wetboek belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wetboek”) – Decreto-Lei n.º 102/2008 (wetsbesluit nr. 102/2008) – Artikel 1, lid 1, artikel 18, lid 1, onder c), artikel 4 en artikel 9, lid 27, onder a).

Decreto-Lei n.º 365/99 (wetsbesluit nr. 365/99) van 17 september 1999 – Artikelen 19 e.v. en artikel 25

Código de Procedimento e de Processo Tributário (wetboek fiscaal procesrecht) – Decreto-Lei n.º 433/99 (wetsbesluit nr. 433/99) van 26 oktober 1999.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (wetboek inkomstenbelasting natuurlijke personen) – Wet nr. 2/2014 – Artikelen 17 e.v.

Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (aanvullende regels inzake de fiscale inspectieprocedure) – Artikel 60.

Lei Geral Tributária (algemene belastingwet) – Artikel 6.

Código Civil (burgerlijk wetboek) – Artikel 6, artikel 666, lid 1, artikel 675, lid 1, en artikel 1142.

Europese rechtspraak

Arrest van 21 februari 2008 (C-425/06).

Arrest van 4 maart 2021 (C-581/18).

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster, Companhia União de Crédito Popular, SARL (hierna; „CUCP”), is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.
- 2 De hoofdactiviteit van CUCP bestaat in de verstrekking van leningen op onderpand (in casu gouden en zilveren voorwerpen alsook horloges).
- 3 In het verlengde van haar hoofdactiviteit als leninggever houdt CUCP zich bezig met de verkoop van gebruikte voorwerpen, die worden verkocht via veilingen die CUCP zelf organiseert.
- 4 In het kader van een inspectieprocedure tegen verzoekster zijn situaties vastgesteld die hebben geleid tot correcties van de btw en de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen voor met name de boekjaren 2010 en 2011, en is het [interne besluit] gegeven dat heeft geleid tot een externe inspectieprocedure voor de jaren 2010 en 2011.
- 5 Uit het rapport van de fiscale inspectie blijkt het volgende:
- 6 Wanneer leningnemers de in onderpand gegeven voorwerpen niet terugkopen of bij de betaling van rente een achterstand van meer dan drie maanden hebben, worden de voorwerpen via een procedure met verzegelde biedingen verkocht.
- 7 CUCP doet altijd een aankoopbod dat doorgaans 10 tot 30 % (30 % in de onderzochte jaren) hoger ligt dan de restwaarde (restwaarde = waarde van de lening minus eventuele aflossingen), waardoor zij de veiling altijd heeft kunnen winnen.
- 8 Vervolgens neemt CUCP bezit van de voorwerpen en gaat zij, nu als eigenaar van de goederen, op de volgende vier manieren om met haar voorraden:
 - verkoopbaar geachte voorwerpen gaan tegen de veilingprijs naar een detailhandelszaak (een juwelierszaak), die in handen is van CUCP;

- de voorwerpen worden overgedragen aan de vorige eigenaar ervan – de leningnemer – (de leninggever noemt deze handeling een „overdracht”);
 - de voorwerpen blijven in bewaring (de leninggever noemt deze situatie “in voorlopige bewaring”) wanneer de vorige eigenaar van de goederen (leningnemer) de leninggever om meer tijd verzoekt om die goederen terug te kopen;
 - de voorraden worden verkocht, over het algemeen aan één enkele afnemer, in dit geval de vennootschap NEVOLIN OURIVERSARIA, S.A. (hierna: „Nevolin”).
- 9 CUCP brengt alleen btw in rekening wanneer voorwerpen door haar juwelierszaak worden verkocht en wanneer voorwerpen worden „overgedragen”, waarbij zij gebruikmaakt van de bijzondere regeling voor gebruikte goederen.
- 10 Om de juiste btw-behandeling van de verkoop aan Nevolin vast te stellen, hebben de inspectiediensten van de Autoridade Tributária e Aduaneira (hierna: „belastingdienst”) informatie ingewonnen bij Nevolin.
- 11 Uit de verstrekte informatie kwamen onder meer de volgende feiten naar voren:
- de door Nevolin van CUCP ontvangen goederen zijn in opdracht van Nevolin door een gespecialiseerde derde gesmolten en geanalyseerd;
 - de leverancier factureerde de smelt- en analysediensten aan Nevolin en ontving de verschuldigde bedragen van Nevolin;
 - ten minste vanaf 2008 tot en met juni 2012 was er sprake van handelingen waarbij goederen/voorwerpen met de aanduiding „korrels van goud en zilver met stenen, diverse verhoudingen, en zilvergietwerk”, door CUCP aan Nevolin zijn verkocht;
 - deze overdrachten van goederen/voorwerpen, die grotendeels van goud bleken te zijn, werden gestaafd door facturen of gelijkwaardige documenten en de eigendom van deze goederen/voorwerpen werd overgedragen aan Nevolin;
 - de documenten betreffende contante verkoop bevatten details en elementen die een correcte behandeling en kwalificatie voor btw-doeleinden in de weg kunnen staan.
- 12 Samengevat: de opdracht om de goederen te smelten komt van Nevolin; Nevolin geeft de transportbonnen af om de goederen bij leverancier „A” te doen toekomen; na het smelten wordt het goud en het bijbehorende analyserapport aan Nevolin geleverd; leverancier „A” geeft de factuur voor de smelt- en analysedienst af aan Nevolin; Nevolin betaalt voor de dienst; aangezien het gehele smelt-, analyse, en zuiveringsproces wordt uitgevoerd voor rekening van Nevolin, als eigenaar van de betrokken goederen, hebben de verkopen van CUCP aan Nevolin voor de jaren

2010 en 2011 betrekking op overdrachten van gebruikte goederen/voorwerpen, die in onderpand zijn gegeven en waarvan de leningnemers deze niet hebben teruggekocht of bij de betaling van rente een achterstand van meer dan drie maanden hebben, welke overdrachten onderworpen zijn aan belastingheffing op grond van de bijzondere regeling voor de belastingheffing over de winstmarge (bijzondere belastingregeling voor gebruikte goederen).

- 13 De belastingdienst was van mening was dat de belasting niet was geheven en legde voor de jaren 2010 en 2011 dus naheffingsaanslagen op ten bedrage van respectievelijk 320 887,78 EUR en 295 837,32 EUR.
- 14 Deze naheffingsaanslagen zijn door CUCP aangevochten en worden door de verwijzende rechter onderzocht.
- 15 De activiteit van leninggever, met name de toegang tot de activiteit, de uitoefening ervan en de controle erop, was (ten tijde van de feiten) geregeld bij wetsbesluit nr. 365/99 van 17 september 1999.
- 16 In artikel 1, lid 2, van dat wetsbesluit is deze activiteit gedefinieerd als het verstrekken door een natuurlijke of rechtspersoon van leningen op onderpand.
- 17 Onder „leningovereenkomst” wordt verstaan een overeenkomst waarbij een partij een geldsom of een andere vervangbare zaak leent aan de andere partij en de andere partij verplicht is eenzelfde hoeveelheid van dezelfde aard en kwaliteit terug te geven, zoals gedefinieerd in artikel 1142 van het burgerlijk wetboek.
- 18 Overeenkomstig artikel 666, lid 1, van het burgerlijk wetboek is een onderpand een zekerheid ter nakoming van verplichtingen die „de schuldeiser bij voorrang boven andere schuldeisers recht geeft op betaling van zijn lening en eventuele rente, ter waarde van een roerend goed of ter waarde van aan de schuldenaar of aan een derde toebehorende leningen of andere rechten waarop geen hypotheek rust”.
- 19 Wat de activiteit van leninggever betreft, kan het in onderpand gegeven goed overeenkomstig artikel 20 van wetsbesluit nr. 365/99 in geval van een betalingsachterstand van meer dan drie maanden worden verkocht via een procedure met verzegelde biedingen, een veiling of een rechtstreekse verkoop aan entiteiten die krachtens de wet gerechtigd zijn bepaalde goederen aan te kopen.
- 20 In geval van verkoop via veiling is deze verkoop openbaar en worden de in onderpand gegeven goederen toegewezen aan de hoogste bidder, zoals bepaald in artikel 23, leden 1 en 2, artikel 20, lid 1, en artikel 24, lid 2, van wetsbesluit nr. 365/99.
- 21 Wanneer de in onderpand gegeven goederen worden verkocht, bepaalt artikel 25 van wetsbesluit nr. 365/99 dat de veilingprijs wordt verhoogd met een verkoopcommissie van 11 %, die verschuldigd is aan de leninggever.

- 22 Deze commissie dient ter compensatie van de leninggever voor de organisatie en uitvoering van de verkoop van in onderpand gegeven goederen, die een aantal kosten met zich brengt, met name, in het geval van veilingen, de verzending van bij wet voorgeschreven mededelingen, de publicatie van het bericht van veiling in een van de dagbladen met de grootste oplage in het geografische gebied van de leninggever, en de kosten in verband met de organisatie van de veiling en de uitstalling van de te veilen goederen.
- 23 Ten behoeve van de btw-heffing en volgens de volgende bepalingen van het btw-wetboek is de lening die in het kader van een „overeenkomst inzake lening op onderpand” wordt verstrekt, een dienst in de zin van artikel 4, lid 1, die belastbaar is artikel 1, lid 1, onder a), maar is vrijgesteld van belasting krachtens artikel 9, lid 27, onder a).
- 24 Valt de in artikel 25 van wetsbesluit 365/99 bedoelde verkoopcommissie ook onder deze vrijstelling?
- 25 Deze verkoopcommissie is verschuldigd aan de leninggever en vormt, voor zover zij bedoeld is om de leninggever te vergoeden voor het organiseren en uitvoeren van de verkoop van in onderpand gegeven goederen, geen tegenprestatie voor de concrete verrichting van een openbare dienst, maar veeleer een compensatie voor de kosten die de leninggever moet maken om de zekerheid uit te winnen, dat wil zeggen om het goed te verkopen dat in onderpand was gegeven als zekerheid voor de lening.
- 26 Moet, ten behoeve de btw-heffing, de verkoop van in onderpand gegeven goederen door de leninggever in geval van niet-nakoming van de leningovereenkomst worden geacht deel uit te maken van de leningverstrekking of, ten minste, een bijkomende activiteit ten opzichte van de leningverstrekking te vormen, of moet de verkoop via veiling van in onderpand gegeven goederen worden beschouwd als autonome en onafhankelijke activiteit?
- 27 Indien wordt geconcludeerd dat de veilingdiensten deel uitmaken van de leningverstrekking of dat zij bijkomend zijn ten opzichte van de leningverstrekking, zullen zij fiscaal op dezelfde wijze worden behandeld als de leningverstrekking; zij moeten in dat geval worden beschouwd als belastbare handelingen, die evenwel zijn vrijgesteld van belasting krachtens artikel 9, lid 27, onder a), van het btw-wetboek.
- 28 Indien wordt geconcludeerd dat de veilingdiensten autonoom en onafhankelijk van aard zijn en dat de voormelde commissie de tegenprestatie is voor aan de leningnemer verleende diensten die inherent zijn aan de verkoop van de in onderpand gegeven goederen in de zin van artikel 4, lid 1, van het btw-wetboek, moeten die diensten fiscaal worden behandeld volgens de algemene regeling voor diensten en overeenkomstig artikel 1, lid 1, onder a), van het btw-wetboek tegen het algemene btw-tarief worden belast, zoals volgt uit artikel 18, lid 1, onder c), van dat wetboek.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 29 Verzoekster betoogt dat de bij wetsbesluit nr. 365/99 geregelde overeenkomst inzake lening op onderpand een benoemde overeenkomst van dwingende aard is; dat wil zeggen dat zij qua vorm niet is onderworpen aan het loutere beginsel van wilsautonomie en is gestructureerd volgens en vergelijkbaar is met wat in het burgerlijk recht een „gemengde overeenkomst” of eventueel een „gekoppelde overeenkomst” wordt genoemd, maar dat de inhoud ervan niet voortvloeit uit de vrijheid van de partijen, maar uit de wet.
- 30 Zij beroept zich op nationale rechtspraak volgens welke dit soort overeenkomsten (zowel gemengde als gekoppelde overeenkomsten) als eenheid moet worden beschouwd en als zodanig moet worden behandeld, zelfs indien in de overeenkomst elementen van de verschillende soorten overeenkomsten kunnen worden aangewezen (met behoud van het „eigen karakter” van elke soort overeenkomst).
- 31 Haars inziens is het volgens het desbetreffende wetgevingskader niet mogelijk om de leningovereenkomst los te koppelen van de pandovereenkomst of de handelingen waarin de betrokken zekerheid wordt gesteld, van elkaar te scheiden. De betrokken overeenkomst is bij wet gedefinieerd, en volgens de wet maakt de veilingprocedure deel uit van de overeenkomst. In casu is het belastbare feit de overdracht van het in onderpand gegeven goed en niet een bemiddelingsdienst om de verkoop te concretiseren.
- 32 Verzoekster stelt voorts dat zij geen dienstverrichter is bij de verkoop waarbij de zekerheden worden uitgewonnen. Zij handelt niet in dienst of voor rekening en in het belang van een opdrachtgever, waarvoor zij recht zou hebben op een tegenprestatie.
- 33 Volgens haar heeft de rechter in eerste aanleg de „verkoopcommissie” als bedoeld in artikel 25 van wetsbesluit nr. 365/99 onjuist gekwalificeerd en inbreuk gemaakt op het beginsel van wettigheid/legaliteit van de belasting door artikel 4, lid 1, en artikel 18, lid 1, onder c), van het btw-wetboek verkeerd uit te leggen en toe te passen, aangezien de handeling geen „dienst” is en de op de verkoop toegepaste marge geen tegenprestatie voor een dienst vormt.
- 34 Volgens haar heeft de rente een vergoedende aard, zodat het aan de belastingdienst stond om te stellen en te bewijzen dat verzoekster een fout zou hebben gemaakt, aangezien een zuiver objectieve aansprakelijkheid en toerekening juridisch niet mogelijk zijn. De belastingdienst heeft de belastingheffing en innig van rente echter niet beargumenteerd of gemotiveerd.
- 35 Verzoekster concludeert dat de belastingheffing en de inning van de rente dus niet naar behoren zijn gemotiveerd en derhalve nietig kunnen worden verklaard, waardoor bij het vonnis tevens blijkt is gegeven van een onjuiste rechtsopvatting.

- 36 De belastingdienst is van mening dat de verkoop via veiling geen deel uitmaakt van de overeenkomst inzake lening op onderpand, aangezien deze verkoop voor de koper een doel op zich is en geen middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie van de leninggever. De verkoop via veiling is een handeling die losstaat van de verstrekking van de lening en geen bijkomende prestatie ten opzichte van de diensten van de leninggever, namelijk de verstrekking van de lening op onderpand, die de hoofdprestatie vormt, zodat die verkoop niet in aanmerking komt voor de vrijstelling van artikel 9 van het btw-wetboek en dus een dienst vormt. Krachtens artikel 4, lid 1, van het btw-wetboek moet deze dienst worden belast tegen het algemene tarief overeenkomstig artikel 18, lid 1, onder c), van het btw-wetboek.
- 37 Volgens de belastingdienst is de verkoop via veiling van de in onderpand gegeven goederen geen bijkomende prestatie ten opzichte van de hoofdhandeling (lening op onderpand), maar een overdracht van goederen in de zin van artikel 3, lid 1, van het btw-wetboek. De winstmarge/commissie op de verkoop van in de onderpand gegeven goederen, die door verzoekster wordt verkregen en aan leningnemers in rekening wordt gebracht, vormt een tegenprestatie voor aan de leningnemer verleende diensten die inherent zijn aan de verkoop van in onderpand gegeven goederen in de zin van artikel 4, lid 1, van het btw-wetboek, gelet op de residuele aard van deze bepaling; krachtens artikel 1, lid 1, onder a), van het btw-wetboek is een dergelijke tegenprestatie belastbaar.
- 38 Krachtens de bijzondere regeling voor de belastingheffing over de winstmarge is btw verschuldigd over de overdracht volgens die regeling van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten door belastingplichtige wederverkopers of door organisatoren van veilingen die in eigen naam en voor rekening van een opdrachtgever handelen in het kader van een overeenkomst tot verkoop in commissie.
- 39 Deze “winstmargeregeling” wordt gekenmerkt door het feit dat de maatstaf van heffing het verschil is tussen de naar behoren gerechtvaardigde verkoopprijs en aankoopprijs van het goed (met andere woorden, alleen de winstmarge wordt belast).
- 40 De winstmarge/verkoopcommissie, die aan de leninggever verschuldigd is (artikel 25 van wetsbesluit nr. 365/99), komt dus niet in aanmerking voor de vrijstelling van artikel 9 van het btw-wetboek en vormt bijgevolg een dienst in de zin van artikel 4, lid 1, van het btw-wetboek, die wordt belast tegen het algemene tarief overeenkomstig artikel 18, lid 1, onder c), van het btw-wetboek.
- 41 De belastingdienst concludeert dat de belasting moet worden geheven volgens de bijzondere winstmargeregeling.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 42 Het geschil vloeit voort uit de verschillende standpunten van verzoekster en de belastingdienst over de btw-behandeling van de verkoop van in onderpand gegeven goederen die tot uitdrukking komt in de winstmarge/verkoopcommissie die verzoekster verkrijgt uit de gedwongen verkoop van goederen die in onderpand zijn gegeven in het kader van de pandovereenkomsten die zij in 2010 en 2011 heeft gesloten.
- 43 Het doel van deze commissie is de leninggever te vergoeden voor de kosten die hij maakt voor het organiseren en uitvoeren van de verkoop van in onderpand gegeven goederen. De vergoeding van deze kosten wordt gekwantificeerd op basis van een vast bedrag, waarbij het duidelijk is dat wanneer de wet bepaalt dat de veilingprijs „met 11 % wordt verhoogd”, dit alleen betrekking heeft op de coëfficiënt, het aandeel of het percentage dat voor de berekening van de commissie is gebruikt.
- 44 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten meerdere formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, in bepaalde omstandigheden evenwel als één enkele prestatie worden beschouwd wanneer zij niet zelfstandig zijn. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer blijkt dat een of meer prestaties een hoofdprestatie vormen, terwijl de andere prestatie(s) moet(en) worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet met name als bijkomend ten opzichte van een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter. Dit betekent dus dat een prestatie bijkomend is ten opzichte van de hoofdprestatie wanneer beide deel uitmaken van dezelfde handeling, die betrekking moet hebben op dezelfde persoon, ongeacht of deze belastingplichtig is.
- 45 De verwijzende rechter is in het licht van deze rechtspraak van oordeel dat de verkoop van in onderpand gegeven goederen niet voldoet aan de voorwaarden om te worden beschouwd als een bijkomende handeling ten opzichte van de uitvoering van de leningsovereenkomst, maar erkent dat de omstandigheid dat deze verkoop overeenkomstig de wet voor rekening van de leninggever komt en wettelijk is geregeld, twijfels kan doen rijzen over de vraag of het gaat om een bijkomende activiteit ten opzichte van de verstrekking van leningen op onderpand. Deze kwalificatie is dus beslissend voor de vraag of de btw-vrijstelling van toepassing is op de commissie die bij wet aan de leninggever wordt toegekend voor de verkoop van in onderpand gegeven goederen in geval van niet-nakoming van de verplichtingen uit de leningovereenkomst.
- 46 De btw-vrijstellingsregeling voor binnenlandse handelingen is een aangelegenheid die in de wetgeving van de verschillende lidstaten is geharmoniseerd, zodat enerzijds de lidstaten intern een met het Unierecht geharmoniseerde wetgeving

moeten vaststellen en anderzijds de bepalingen van de lidstaten op dit gebied moeten worden uitgelegd op een wijze die in overeenstemming is met de door hen omgezette Unierechtelijke bepalingen, ook al betreft het binnenlandse handelingen.

- 47 Derhalve is de verwijzende rechter van oordeel dat overeenkomstig artikel 267 VWEU het Hof van Justitie van de Europese Unie moet worden verzocht om een prejudiciële beslissing over de vraag of de commissie van 11 % die op grond van de nationale regeling aan de leninggever wordt toegekend voor de verkoop van in onderpand gegeven goederen wanneer de leningnemer in gebreke blijft bij de betaling overeenkomstig de wettelijke voorwaarden met het oog op de toepassing van de vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 kan worden beschouwd als een bijkomende prestatie ten opzichte van de door de leninggever verrichte diensten – verstrekking van leningen op onderpand – dan wel of, daarentegen, moet worden aangenomen dat het prestaties betreft die onderscheiden en onafhankelijk van elkaar zijn.