

# Eenheidsworst of gatenkaas: Harmonisatie van de Europese btw

*Biedt het unierechtelijke leerstuk misbruik van recht  
uitkomst in grensoverschrijdende situaties?*

Door Ilona van den Eijnde LL.B.

Masterscriptie Indirect Accent  
Universiteit van Tilburg

Begeleider: mr.dr. G.J. van Norden

# Inhoudsopgave

<b>Voorwoord</b>	<b>4</b>
<b>1 Inleiding</b>	<b>5</b>
<b>2 Harmonisatie in de btw</b>	<b>9</b>
2.1 Inleiding	9
2.2 Totstandkoming van een Europese btw	9
2.2.1 Europese Btw-richtlijnen	9
2.3 De onvoltooide harmonisatie	11
2.3.1 Overgangsrecht en facultatieve bepalingen	11
2.3.2 Transnationale verstoringen	12
2.4 Tussenconclusie	13
<b>3 Het unierechtelijke leerstuk “misbruik van recht”</b>	<b>14</b>
3.1 Inleiding	14
3.2 Voorwaarden voor misbruik van recht	15
3.2.1 Inleiding	15
3.2.2 Belastingvoordeel	17
3.2.3 Doel en strekking richtlijn	21
3.2.4 Wezenlijke doel belastingplichtige	23
3.3 Gevolgen van misbruik van recht	27
3.3.1 Herdefiniëren voorwaarden?	27
3.3.2 Weigeren aftrek van voorbelasting	28
3.4 Tussenconclusie	28
<b>4 Misbruik van een verschil in interpretatie</b>	<b>30</b>
4.1 Inleiding	30
4.2 Belastingvoordeel	31
4.3 Doel en strekking richtlijn	32
4.4 Wezenlijke doel	33
4.4.1 Verschillende betrokken handelingen & betrokken partijen	34
4.4.2 Verbondenheid	35
4.5 Anomalie in de wetgeving	35
4.6 Gevolgen van misbruik van recht	37
4.6.1 Herdefiniëren	37
4.6.2 Gevolgen bij een anomalie	38
4.7 Tussenconclusie	40
<b>5 Misbruik door facultatieve bepalingen of overgangsrecht</b>	<b>42</b>
5.1 Inleiding	42
5.2 Belastingvoordeel	44
5.3 Strijd met doel en strekking	44
5.3.1 Overgangsbepalingen	45
5.3.2 Facultatieve bepalingen	46

5.4	Gevolgen	46
5.5	Tussenconclusie	47
<b>6</b>	<b>Misbruik door een gebrek aan (juiste) implementatie</b>	<b>48</b>
6.1	Inleiding	48
6.2	Belastingvoordeel	49
6.3	Strijd met doel en strekking	49
6.4	Gevolgen	50
6.5	Tussenconclusie	51
<b>7</b>	<b>Verhouding tot anti-misbruikbepalingen</b>	<b>52</b>
7.1	Inleiding	52
7.2	De lidstaat heeft geen maatregelen genomen	52
7.3	De lidstaat heeft specifieke maatregelen genomen	54
7.4	De lidstaat heeft een algemene maatregel genomen	54
7.5	Tussenconclusie	55
<b>8</b>	<b>Conclusie</b>	<b>57</b>
<b>9</b>	<b>Aanbeveling</b>	<b>60</b>
9.1	“Echte harmonisatie is de enige en ware genezing”	60
9.2	Normale waarde in de btw	60
9.3	BTW-compensatiefonds	61
	<b>Literatuurlijst</b>	<b>63</b>
	Europese jurisprudentie	63
	Nationale jurisprudentie	64
	Geraadpleegde literatuur	64
	Internetpagina's	66
	Overige bronnen	66

## Voorwoord

*“Say what you have to say in the fewest possible words, or your reader will be sure to skip them; and in the plainest possible words, or he will certainly misunderstand them.”*

-John Ruskin-

Met het vastleggen van belastingregels is de belastingwetgever een secure taak toegedaan; opschrijven wat de “bedoeling” is. Woorden zijn echter vaak voor verschillende uitleg vatbaar. De exacte letter van de wet kan ruimte bieden voor een andere uitleg dan het doel waarvoor de wet in de eerste instantie in het leven is geroepen. Eenvoud en duidelijkheid is daarom uiterst van belang om te voorkomen dat een belastingplichtige met kwade opzet de wet op de onjuiste manier uitlegt en daarvan de vruchten plukt.

Graag wil ik van de gelegenheid gebruik maken om allereerst mijn begeleider, Gert-Jan van Norden te bedanken voor zijn inzet en de aanwijzingen die hij mij tijdens het begeleiden van mijn scriptie heeft gegeven. Daarvoor ben ik hem erg dankbaar. Daarnaast wil ik graag Herman van Kesteren, Micha Soltysik en Joep Swinkels bedanken, omdat zij in het bijzonder veel hebben geschreven over het leerstuk misbruik van recht. Deze literatuur heeft mij voldoende stof tot nadenken gegeven en heeft mij ook steun geboden in de standpunten die ik heb willen innemen.

Tot slot wil ik graag de gehele afdeling Indirect Tax van Ernst & Young Rotterdam Boompjes en Den Haag bedanken. Diverse collega's in het bijzonder, jullie weten wie jullie zijn, hebben bewezen ideale “sparringspartners” te zijn in mijn zoektocht naar waarheden. Met veel plezier denk ik terug aan de discussies die in alle hevigheid zijn gevoerd en met alle zekerheid hebben bijgedragen aan de inhoud van deze scriptie.

## 1 Inleiding

Spreekwoordelijk gezien is een van de zekerheden van het leven, het betalen van belasting. De belastingplichtige en de fiscus zullen in dat kader aan elkaar informatie moeten verstrekken om tot een juiste heffing te komen. Daar waar een verschil ontstaat over wat een juiste heffing zou moeten zijn, kan naar de rechter worden gestapt. Makkelijker is misschien als beide partijen, in verband met kosten en efficiëntie, overleg plegen en discussies vooraf voeren.

De samenwerking tussen belastingplichtige en fiscus, die is gebaseerd op wederzijds goed vertrouwen, wordt sinds de invoering daarvan in 2005 steeds vaker toegepast.<sup>1</sup> Belastingplichtigen die op het gebied van belastingen "in control" zijn, worden minder intensief door de fiscus gecontroleerd. De fiscus gaat er vanuit dat de belastingplichtige zijn bedrijf zodanig heeft ingericht, dat het doen van belastingaangiften juist verloopt en dat eventuele fouten middels controlemechanismen tot een minimum worden beperkt. Daarnaast gaat hij ervan uit dat de belastingplichtige de dan nog resterende hete fiscale hangijzers zélf bij de fiscus ter discussie voorlegt, zodat zij samen en vooraf tot een overeenkomst kunnen komen. Vooraf zekerheid verkrijgen is immers ook voor de meeste ondernemingen veel belangrijker en rendabeler dan het achteraf voeren van (kostbare) discussies en de mogelijk daaropvolgende naheffingsaanslagen en boetes.

Toch resteert, zo lijkt het, een zeer selecte groep, die zich niet aan een zodanige samenwerking wil verbinden. Omdat aan horizontaal toezicht ook nadelen zijn verbonden, zijn hiervoor verschillende verklaringen te bedenken.<sup>2</sup> Één van die verklaringen ziet op het "opzoeken van de fiscale grenzen". Voor deze ondernemingen vormen belastingen een kostenpost, die niet als alle andere kostenposten tot een minimum moet worden beperkt. Met de letterlijke tekst van de belastingwet in de hand gaan zij op zoek naar de gaten die de wetgever in het hekwerk van wetten heeft gelaten. Tussengeschoven BV's, "sale-and-lease-back" en transacties tussen partijen tegen absurd hoge of absurd lage prijzen; zolang het letterlijk is toegestaan, stappen zij over de achterliggende ratio van de wet zelf heen. Zij zijn

---

<sup>1</sup> Zoals onder meer blijkt uit "*Belastingdienst wil meer horizontaal toezicht*, Financieel dagblad van 24 februari 2007" en "*Controleer uzelf*, NRC Handelsblad van 24 januari 2009".

<sup>2</sup> Bijvoorbeeld: voor ondernemingen kan een (aanzienlijk) hogere administratieve last het gevolg zijn van horizontaal toezicht.

op zoek naar hetgeen Happé betitelt als de “loopholes” in de wet.<sup>3</sup> Eenmaal gevonden en gebruikte (misbruikte) gaten moeten door de belastingwetgever worden gerepareerd, waarna dezelfde belastingplichtigen weer op zoek gaan naar nieuwe loopholes. Zo ontstaat een vicieuze cirkel, waarin belastingplichtige en belastingwetgever elkaar, misschien wel ten koste van een aanzienlijke hoeveelheid staatsgeld, tot in het oneindige bezighouden. Happé betoogde in zijn afscheidsrede aan de Universiteit van Tilburg op 20 mei 2011, dat deze vicieuze cirkel waarin belastingwetgever en een selecte groep belastingplichtigen verkeren, moet worden doorbroken.<sup>4</sup> Happé beschrijft vervolgens een systeem dat niet is gebaseerd op regels, maar op rechtsbeginselen. Als de ratio achter de wet door de wetgever onder woorden wordt gebracht, kan deze niet meer worden genegeerd. Een systeem gebaseerd op beginselen moet het ontwijkingsgedrag van belastingplichtigen tegengaan.

Tot die tijd kan de fiscus zich (deels) behelpen met het leerstuk misbruik van recht. De belastingplichtige die zich weliswaar houdt aan de letter van de wet, maar de ratio daarachter negeert, loopt het risico alsnog te worden gecorrigeerd door de rechter. Daarmee is het probleem van belastingontwijking niet in alle gevallen opgelost. Happé legt de vinger op de zere plek: elke keer als de rechter misbruik van recht al dan niet constateert, markeert hij tegelijkertijd de grenzen van het recht en verschaft nieuwe mogelijkheden om verdere grensverkenning te beproeven.<sup>5</sup>

Recentelijk is een geval van Europees, grensoverschrijdend misbruik aan de rechter voorgelegd.<sup>6</sup> Een van de vragen die dan opkomt is, of eigenlijk nog wel van misbruik kan worden gesproken, indien de belastingplichtige gebruik maakt van de gaten die de wetgever in de wet heeft gelaten. Daarmee doel ik op (het gebrek aan) harmonisatie binnen een Europese belasting over de toegevoegde waarde (hierna: “btw”). Ondanks de Europese btw die wordt bewerkstelligd door een Europese Btw-richtlijn, bestaan nationale verschillen in behandeling tussen de lidstaten, die in sommige gevallen kunnen leiden tot dubbele heffing, maar in sommige gevallen ook kunnen leiden tot niet-heffing (een “double-dip”). Het is niet

---

<sup>3</sup> R.H. Happé, *Belastingrecht en de geest van de wet; Een pleidooi voor een beginsel-benadering in de wetgeving (afscheidsrede)*, Tilburg University, 2011, blz. 25.

<sup>4</sup> R.H. Happé, *Belastingrecht en de geest van de wet; Een pleidooi voor een beginsel-benadering in de wetgeving*, Tilburg University, 2011, blz. 35.

<sup>5</sup> R.H. Happé, *Belastingrecht en de geest van de wet; Een pleidooi voor een beginsel-benadering in de wetgeving*, Tilburg University, 2011, blz. 39.

<sup>6</sup> HvJ EG 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH), NTFR 2011/82.

ondenkbaar dat belastingplichtigen ook van deze gaten in de wet gebruik zullen maken. Door het creëren van een interne markt is grensoverschrijdende handel gemakkelijker, en door globalisering is grensoverschrijdende handel steeds belangrijker geworden. Een gebrek aan harmonisatie kan inhouden dat Europa niet of niet langer bestendig is tegen grensoverschrijdende taxplanning of misschien wel grensoverschrijdend misbruik. In grensoverschrijdende misbruikgevallen komt daar nog het probleem van het verdelen van de heffingsrechten en heffingsopbrengsten bij. Daar waar twee landen bij een heffingslek door verschil in wetgeving betrokken zijn, zullen twee wellicht vechten om gelijk, terwijl de derde, de belastingplichtige, er lachend met een deel van de schatkist vandoor gaat. Gaat het hier om slimme, grensoverschrijdende taxplanning of misbruik van het Europese btw-systeem door gebruik te maken van de hiaten die daar nog in zitten? Kan de belastingplichtige door middel van het misbruikbeginsel door de rechter worden teruggefloten of heeft de wetgever misschien zijn kans al gehad? Naar aanleiding van het bovenstaande luidt mijn probleemstelling als volgt:

*In hoeverre kan het Europese beginsel van misbruik van recht aan een belastingplichtige worden tegengeworpen, indien het behaalde en beoogde belastingvoordeel voortvloeit uit:*

- 1. Een verschil in interpretatie tussen lidstaten, of*
  - 2. Een verschil in nationale implementatie van facultatieve bepalingen of overgangsbepalingen tussen lidstaten, of*
  - 3. Een gebrek aan (juiste) implementatie door een lidstaat*
- van de Europese Unie op het gebied van de omzetbelasting?*

Om deze vraag te kunnen beantwoorden zullen de volgende onderwerpen aan bod komen. In het tweede hoofdstuk zal ik ingaan op (het gebrek aan) harmonisatie op het gebied van de Europese btw. In het derde hoofdstuk zal ik het leerstuk misbruik van recht inleiden, de voorwaarden en gevolgen schetsen en ingaan op de verhouding met anti-misbruikbepalingen die reeds in de wet zijn opgenomen. In de hoofdstukken vier, vijf en zes zal ik achtereenvolgens ingaan op drie verschillende situaties van mogelijke grensoverschrijdende heffingslekken, namelijk interpretatieverschillen tussen lidstaten, al dan niet geïmplementeerde facultatieve bepalingen en aanvullende specifieke nationale wetgeving. Tot slot zal ik nog ingaan op de verhouding tussen het leerstuk misbruik van recht en

anti-misbruikbepalingen. In hoofdstuk acht zal ik besluiten met een conclusie en een beantwoording van de bovenstaande probleemstelling. In de conclusie zal ik tevens aangeven of de voorwaarden die momenteel aan het leerstuk misbruik van recht worden gesteld, in internationale context houdbaar zijn. Mocht blijken dat het leerstuk in internationale context niet houdbaar is, dan zal ik afsluiten met een aanbeveling.



## 2 Harmonisatie in de btw

### 2.1 Inleiding

Tot 1957 was Europa nog in verschillende (kleine) interne markten verdeeld. De totstandkoming van één Europese, interne markt, was een doelstelling van de in 1957 opgerichte Europese Economische Gemeenschap (hierna: "EEG"). De eerste maatregel die in alle lidstaten<sup>7</sup> werd genomen, was de afschaffing van douanerechten tussen deze lidstaten. In de loop der jaren zijn, ten behoeve van een interne markt, steeds meer belemmeringen van handelsverkeer tussen de lidstaten geleidelijk beperkt en uiteindelijk opgeheven.

De laatste, bestaande belemmeringen werden door het ondertekenen van de Europese Akte in 1986 opgeheven. Inmiddels waren Ierland, Denemarken, het Verenigd Koninkrijk, Griekenland, Spanje en Portugal tot de EEG toegetreden. De besluitvorming werd door de vele toetredingen aangepast, maar voor besluiten op het gebied van belastingen bleef een unanimitieit van stemmen vereist. Sinds de totstandkoming van de EU is de Europese eenheid uitgegroeid tot 27 lidstaten (2011). Het verdient geen uitleg dat de toename van het aantal lidstaten, in combinatie met deze vereiste unanimitieit, het besluitvormingsproces betreffende belastingwetten kan vertragen of stagneren. Is volledige harmonisatie wel mogelijk tussen 27 (verschillende) landen met 27 (verschillende) wensen?

### 2.2 Totstandkoming van een Europese btw

Naar aanleiding van de resultaten van drie werkgroepen van nationale belastingdiensten<sup>8</sup> besloot de Raad van Ministers in 1967 de indirecte belastingen in de Gemeenschap te harmoniseren en een stelsel inzake de belasting op de toegevoegde waarde vast te stellen. Maatregelen omtrent indirecte belastingen werden aanvankelijk neergelegd in de Eerste en de Tweede Richtlijn.

#### 2.2.1 Europese Btw-richtlijnen

Voor de komst van de Europese btw hanteerden vrijwel alle lidstaten een zogenoemd "cascadestelsel", waarbij het recht op aftrek van voorbelasting volledig ontbrak. In 1967

---

<sup>7</sup> Ten tijde van de ondertekening van het verdrag van Rome, bestond de Gemeenschap uit 6 lidstaten, te weten België, Frankrijk, Italië, Luxemburg, Nederland en West-Duitsland.

<sup>8</sup> [http://www.europaanu.nl/id/vh83uocrigzu/oprichting\\_van\\_belasting\\_werkgroepen\\_eeg?ctx=vq9pil5lzcza&tab=2](http://www.europaanu.nl/id/vh83uocrigzu/oprichting_van_belasting_werkgroepen_eeg?ctx=vq9pil5lzcza&tab=2)

besloot de Europese wetgever dat alle eventueel nog bestaande cascadesystemen moesten worden vervangen door een geharmoniseerde belasting over de toegevoegde waarde, door de introductie van de Eerste<sup>9</sup> en Tweede Richtlijn.<sup>10</sup> De Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: “Wet OB”) was de Nederlandse nationale omzetting van deze richtlijnen. Ondanks het feit dat een omvorming van een cascadesysteem naar een btw niet als een verrassing kwam<sup>11</sup>, heeft de omvorming grote gevolgen teweeggebracht op budgettair en economisch niveau. Het samenbrengen van zes verschillende systemen naar één was geen eenvoudige opgave. Verschillen tussen de lidstaten, die niet tot een geharmoniseerde regel konden leiden, werden door de Europese wetgever opgelost door het opnemen van overgangsbepalingen en keuzerecht (zogenoemde “facultatieve bepalingen”). Het vaststellen van de hoogte van het normale tarief en het al dan niet opnemen van een verlaagd tarief, werd onder meer aan de lidstaten zelf overgelaten. Daarnaast was het de lidstaten toegestaan zelf andere vrijstellingen van btw vast te stellen, waar zij dit noodzakelijk achtten.

Op 17 mei 1977 werd de Zesde Richtlijn<sup>12</sup> vastgesteld. Daarin werden onder andere, net als in de Tweede Richtlijn, het vaststellen van de hoogte van het normale tarief en het al dan niet introduceren van een verlaagd tarief aan de lidstaten overgelaten. De vrijstellingen worden grotendeels door de richtlijn voorgeschreven, afwijkingen zijn slechts in uitzonderingsgevallen mogelijk. De zinsnede “De lidstaten kunnen (...)”, welke een facultatieve bepaling impliceert, komt in de tekst van de Zesde Richtlijn nog steeds 61 keer voor. Richtlijn 92/77 EEG<sup>13</sup> introduceerde de zogenaamde minimumtarieven. Het was de lidstaten nog steeds toegestaan zelf een tarief vast te stellen, maar het normale tarief mocht in geen geval lager dan 15% zijn.

---

<sup>9</sup> Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting, PB 71 van 14 april 1967, p. 1301-1303.

<sup>10</sup> Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting, PB 71 van 14 april 1967, p. 1303-1312.

<sup>11</sup> Duitsland ondervond al langer de nadelen van haar eigen cascadesysteem ten opzichte van het Franse systeem van btw, bij export van goederen naar Frankrijk. Duitsland was derhalve reeds voornemens over te stappen van een cascadesysteem naar een btw-systeem.

<sup>12</sup> Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting, PB L145 van 13 juni 1977, p. 0001-0040.

<sup>13</sup> Richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992, tot aanvulling van het gemeenschappelijk systeem van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG, PB L316 van 31 oktober 1992, blz. 1-4.

Ruim 33 jaar na de invoering van een gemeenschappelijk btw-stelsel werd de nieuwe Richtlijn 2006/112<sup>14</sup> (hierna: "Btw-richtlijn") vastgesteld. Deze richtlijn bracht structuur aan in de wirwar aan bepalingen die door de wijzigingen van de Zesde Richtlijn was ontstaan. Ook in de Btw-richtlijn blijven facultatieve bepalingen en overgangsrecht bestaan. Het minimumtarief van 15% bleef bestaan, lidstaten bleven de optie houden te kiezen voor een of twee verlaagde tarieven en het stond hen vrij deze al dan niet toe te passen op leveringen en diensten naar keuze. Tot slot bevatte Titel XIII een lijst van bestaande afwijkingen die na de invoering van de richtlijn mochten blijven bestaan.

## **2.3 De onvoltooide harmonisatie**

### **2.3.1 Overgangsrecht en facultatieve bepalingen**

In de considerans van de richtlijnen wordt geschreven over de geleidelijke beperking van overgangsrecht en facultatieve bepalingen. De huidige Btw-richtlijn bevat echter nog steeds diverse overgangsbepalingen en facultatieve bepalingen. De afschaffing daarvan heeft in de afgelopen achtendertig jaar slechts een sluimerende vooruitgang geboekt.

Voor het bestaan van overgangsrecht kunnen verschillende verklaringen worden gegeven. Allereerst is, zoals in de considerans van iedere richtlijn wordt benadrukt, een haastige invoering van een volledig geharmoniseerd systeem onwenselijk. Aan de lidstaten moet minimaal een redelijke termijn worden gegund om de nationale wet voor te bereiden op (ingrijpende) veranderingen. Ten tweede kan hoofdzakelijk het beginsel van rechtszekerheid in sommige gevallen eisen dat overgangsrecht wordt ingevoerd. Burgers mogen vertrouwen ontlenen aan bestaande wetgeving en ingrijpende wijzigingen kunnen een inbreuk maken op dat vertrouwen. Een geleidelijke overgang naar nieuwe wetgeving is dan vereist. Tot slot schrijft Gribnau dat een toename van overgangsrecht ook kan worden verklaard door de wens van de wetgever om "meer te sturen".<sup>15</sup> Hoe meer de wetgever wil sturen, hoe veranderlijker de wetgeving zal zijn en hoe meer overgangsrecht zal bestaan.

---

<sup>14</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PB L347 van 11 december 2006, blz. 0001-0118.

<sup>15</sup> J.L.M. Gribnau, *Rechtszekerheid en overgangsrecht* in: A.O. Lubbers e.a., *Opstellen Fiscaal Overgangsbeleid*, (Kluwer), E.M. Meijers Instituut, Leiden, 2005, blz. 85.

De benaming van overgangsregelingen verraadt mijns inziens echter dat het moet gaan om een “overgangsperiode” en dat dit overgangsrecht uiteindelijk zal moeten verdwijnen en niet in de vorm van “stand-still” bepalingen tot in de lengte der dagen moet voortduren.

Het bestaan van facultatieve bepalingen kan grotendeels worden verklaard door de fiscale soevereiniteit die lidstaten in de loop der jaren hebben opgeëist.<sup>16</sup> De belangen van de lidstaten kunnen in sommige gevallen haaks staan op de belangen van Europa, omdat de lidstaten bij voorkeur controle willen houden over hetgeen zij in het belang van de harmonisatie van de btw beter aan de Europese wetgever kunnen overlaten. Indien het bestaan van deze facultatieve bepalingen tot transnationale verstoringen leidt, is het de vraag of het gebruik van deze verstoringen tot misbruik moet leiden.<sup>17</sup>

### 2.3.2 Transnationale verstoringen

De effecten van facultatieve bepalingen en overgangsrecht zijn in louter nationale situaties nauwelijks merkbaar. Nationale misbruiksituaties zijn dan ook nimmer te wijten aan een gebrek aan harmonisatie, maar aan zuiver oneigenlijk gebruik van de nationale (geïmplementeerde) regels. Deze louter nationale (misbruik)situaties zullen daarom niet worden besproken.

Pas wanneer leveringen of diensten de Europese binnengrenzen overgaan, kan een vinger worden gewezen naar de onvoltooide harmonisatie. Volgens Van Kesteren en Soltysik<sup>18</sup> zijn vier verschillende vormen van gebruik van verschillen in wetgeving te onderkennen:<sup>19</sup>

- Gebruik van een verschil in interpretatie van een unierechtelijke rechtsregel;
- Gebruik van de toepassing van een overgangsmaatregel door één van de betrokken lidstaten;
- Gebruik van wetgeving, die is ontstaan door niet-implementatie of onjuiste implementatie van een unierechtelijke rechtsregel door één van de betrokken lidstaten;

---

<sup>16</sup> Zie hierover H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 1.

<sup>17</sup> “Echte harmonisatie is de enige en ware genezing”, H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 1.

<sup>18</sup> H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 2.

<sup>19</sup> Deze verschillen zijn ook opgemerkt door Swinkels in: J.J.P. Swinkels, *VAT-Saving Solutions and Abuse of Law*, *International VAT Monitor* 2007 (4), blz. 335.

- Gebruik van de invulling van een facultatieve bepaling door één van de betrokken lidstaten.

Door het gebruik van bovenstaande verschillen kunnen situaties van dubbele heffing en van niet-heffing ontstaan. In deze scriptie zal ik mij, in het licht van het leerstuk misbruik van recht, beperken tot situaties waarin sprake is van niet-heffing. De situaties die bovenstaande verschillen tot gevolg hebben, zullen uitgebreid aan bod komen in de hoofdstukken vier, vijf en zes.

## **2.4 *Tussenconclusie***

Sinds de invoering van een Europese belasting op de toegevoegde waarde bestaat aan de kant van de lidstaten in beginsel behoefte aan overgangsrecht en facultatieve bepalingen. Het ontbreken hiervan kan een strijd opleveren met het rechtszekerheidsbeginsel. Wel moet worden gestreefd naar een geleidelijke beperking en uiteindelijk volledige afschaffing van deze bepalingen, omdat zij een verstoring effect hebben op de internationale handel. Door verschillen in nationale wetgeving kunnen zich (onwenselijke) situaties van dubbele heffing of van niet-heffing voordoen. In de volgende hoofdstukken zal voornamelijk aan situaties van niet-heffing meer aandacht worden besteed.

### 3 Het unierechtelijke leerstuk “misbruik van recht”

#### 3.1 Inleiding

Het leerstuk misbruik van recht is niet in de wet vastgelegd, maar het is ontstaan in de rechtspraak. In dit hoofdstuk zal worden ingegaan op de voorwaarden die in de rechtspraak zijn gesteld, alsmede de gevolgen die aan geconstateerd misbruik zijn verbonden.

Geen aandacht zal worden besteed aan het nationale leerstuk “fraus legis” en de voorwaarden die daarvoor zijn gesteld. In de conclusie van Advocaat-Generaal Van Hilten<sup>20</sup> van 14 april 2011 geeft zij aan dat aan nationale toepassing van het unierechtelijke leerstuk misbruik van recht pas kan worden toegekomen, indien het nationale recht voorziet in een algemeen beginsel op grond waarvan rechtsmisbruik is verboden. Dit leidt zij af uit de zaak Kofoed<sup>21</sup>. Swinkels geeft aan dat hij de bedoeling van de rechter in het arrest Kofoed niet helemaal duidelijk vindt, maar dat het lijkt alsof de rechter dit inderdaad bedoeld.<sup>22</sup>

Alleen indien het nationale leerstuk afwijkt van het unierechtelijke leerstuk, in de zin dat het nationale leerstuk ruimer wordt uitgelegd dan het unierechtelijke leerstuk, dan zou een belastingplichtige een beroep op het unierechtelijke leerstuk kunnen doen. Nationale regelgeving mag worden gebruikt om te bepalen of is voldaan aan de voorwaarden van het unierechtelijke leerstuk, maar dit mag voor de belastingplichtige niet nadeliger zijn dan de toepassing van het unierechtelijke leerstuk *sec*, zoals blijkt uit onder meer de arresten Kefalas<sup>23</sup> en Pafitis<sup>24</sup>. De vraag of het nationale leerstuk afwijkt van het unierechtelijke leerstuk gaat het bereik van deze scriptie te buiten en daarom zal een bespreking van het nationale leerstuk achterwege worden gelaten.

Daarnaast mag aan misbruik van recht pas worden toegekomen, indien alle andere middelen van rechtsvinding zijn uitgeput.<sup>25</sup> Voor het vervolg van mijn bespreking en de

---

<sup>20</sup> Conclusie A-G Van Hilten van 14 april 2011, nr. CPG 09/03222, LJV BQ4342 (punt 6.2.5 en 6.2.6).

<sup>21</sup> HvJ EG 5 juli 2007, C-321/05 (Kofoed), V-N 2007/34.12, r.o. 46 (beantwoording tweede prejudiciële vraag).

<sup>22</sup> J.J.P. Swinkels, *Abuse of EU VAT Law*, International VAT Monitor 2011 (4), paragraaf 5.

<sup>23</sup> HvJ EG 12 mei 1998, C-367/96 (Kefalas), Jurispr. 1998, blz. I-2843, r.o. 21 (en 22).

<sup>24</sup> HvJ EG 12 maart 1996, C-441/93 (Pafitis), Jurispr. 1996, blz. I-01347, r.o. 68.

<sup>25</sup> Zie hierover onder meer R. Vos en P. Bakker, *Halifax: Europese fraus legis in de BTW*, BTW-Bulletin 2006/3, eerste paragraaf, P.F. Zijlstra, *Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting*, WFR 2011/167, paragraaf 3, H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 3 en M.W.C. Soltysik, *Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax*, MBB 2008, nr. 5, blz. 198.

voorbeelden die daarin aan bod komen, ga ik ervan uit dat alle andere middelen van rechtsvinding zijn uitgeput en dat misbruik van recht kan worden toegepast.

## 3.2 Voorwaarden voor misbruik van recht

### 3.2.1 Inleiding

Volgens vaste rechtspraak<sup>26</sup> mag een belastingplichtige zich, bij bijvoorbeeld zijn keuze voor de inrichting van zijn bedrijfsvoering, laten leiden door een reeks van factoren, waaronder fiscale overwegingen. In zijn keuze is hij niet verplicht om te kiezen voor de wijze waarop hij de hoogste btw verschuldigd is. Deze keuzevrijheid is echter niet oneindig, maar wordt beperkt door het leerstuk misbruik van recht.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: "HvJ" of "Hof") formuleerde voor het eerst in 2000, in het arrest *Emsland-Stärke*<sup>27</sup>, twee voorwaarden, waaraan moet worden voldaan alvorens misbruik kan worden geconstateerd. Allereerst moet een objectief element aanwezig zijn, namelijk het bewijs dat sprake is van een kunstmatige, niet-economische handelstransactie, die uitsluitend is gericht op het verkrijgen van financiële steun uit de unierechtelijke begroting. Daarnaast moet een subjectief element aanwezig zijn, namelijk dat de handelstransactie in wezen is verricht om een financieel voordeel te verkrijgen dat in strijd is met het doel van de betreffende regeling.<sup>28</sup> De beoordeling van deze elementen wordt in het arrest *Emsland-Stärke* aan de nationale rechter overgelaten.

Naar aanleiding van het arrest *Emsland-Stärke* zijn in de literatuur echter meer vragen opgekomen, dan er zijn beantwoord. De situatie zoals deze in het arrest *Emsland-Stärke* aan de orde was, zag op het al dan niet uitbetalen van uitvoerrestituties en dus niet op een geschil betreffende btw. Dat, in combinatie met de "subjectieve" voorwaarde die het HvJ in het arrest *Emsland-Stärke* stelt, deed sommigen vermoeden dat het leerstuk misbruik van recht in een "objectieve" belasting, zoals de omzetbelasting, geen toepassing zou kunnen vinden.<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> Zowel in HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, r.o. 73 als in HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06 (*Part Service Srl*), BNB 2009/1, r.o. 47 en in HvJ EG 22 december 2010, C-103/09 (*Weald Leasing*), V-N 2011/8.18, r.o. 27.

<sup>27</sup> HvJ EG 14 december 2000, C-110/99 (*Emsland-Stärke*), BNB 2003/169.

<sup>28</sup> HvJ EG 14 december 2000, C-110/99 (*Emsland-Stärke*), BNB 2003/169, r.o. 39.

<sup>29</sup> Zo overwegen ook Van Dongen, Vos & Bakker, Van Kesteren en Bijl & Marin in: A. van Dongen, *Fraus legis in de btw*, WFR1999/347, in: R. Vos en P. Bakker, *Halifax: Europese fraus legis in de BTW*, BTW-Bulletin 2006/3, H.W.M. van Kesteren, *Misbruik van recht in de omzetbelasting* (oratie), Kluwer, Deventer, 2004, en in: J.B.O.

Op 21 februari 2006 maakt het HvJ aan bovenstaande onzekerheid een einde door wijziging van het arrest Halifax.<sup>30</sup> Zonder enige ruimte voor hernieuwde twijfel te laten, luidt rechtsoverweging 70:

*“Dit beginsel van het verbod van misbruik geldt ook op het gebied van de BTW”.*

Vervolgens gaat het HvJ in op de voorwaarden, aan de hand waarvan misbruik van recht in de omzetbelasting geconstateerd kan worden. Ten eerste is vereist dat de transacties, in weerwil van de formele toepassing van de wet, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt verkregen. Daarnaast moet uit objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de belastingplichtige erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.<sup>31</sup> Afgezien van een verschil in bewoording, kan tussen de voorwaarden die door beide arresten worden gesteld, maar één wezenlijk verschil worden onderkend.

Volgens de bewoordingen uit Halifax moet het doel van de belastingplichtige uit objectieve factoren blijken, een overweging die mijns inziens in Emsland-Stärke ontbrak en de aanleiding is geweest voor de discussie betreffende het al dan niet van toepassing zijn van het leerstuk in de omzetbelasting. Voor wat betreft deze objectieve factoren kan de nationale rechter diverse aanwijzingen in aanmerking nemen, zoals bijvoorbeeld een louter artificieel karakter van de handelingen, alsmede de banden van juridische, economisch en/of persoonlijke aard tussen de betrokken ondernemers.<sup>32</sup> Daarmee staat de toepassing van het leerstuk misbruik van recht in de omzetbelasting vast.

Na het arrest Halifax is nog een aantal andere zaken bij het HvJ aan de orde geweest, waarin het leerstuk misbruik van recht aan de orde is gekomen. De voorwaarden, aan de hand waarvan misbruik moet worden bepaald, zullen hieronder worden besproken.

---

Bijl & M.L. Marin, *Rechtsmisbruik in de BTW*, BTW-Bulletin 2003. Van Dongen komt tot de conclusie dat in Nederland in het algemeen wordt aangenomen dat de nationale equivalent ‘fraus legis’ geen toepassing vindt in de omzetbelasting, terwijl Bijl & Marin aannemen dat ‘fraus legis’ wel door het HvJ wordt erkend en toegepast. Van Kesteren verwacht dat het Europese leerstuk zijn intrede in de btw wel zal gaan doen en Vos & Bakker houden de middenweg aan door te stellen dat het HvJ tot dan (2006) toe de toepassing van fraus legis in de btw heeft bevestigd noch uitgesloten.

<sup>30</sup> HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170.

<sup>31</sup> HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 74 en 75.

<sup>32</sup> HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 81.



### 3.2.2 Belastingvoordeel

Om misbruik te kunnen constateren moet allereerst sprake zijn van een door de belastingplichtige behaald belastingvoordeel. Het HvJ laat in het arrest Halifax echter na toe te lichten wat precies onder het behalen van een belastingvoordeel moet worden verstaan, zodat enkele vraagstukken onbeantwoord zijn gebleven.

Het behalen van een belastingvoordeel verdient een aparte bespreking van de strijd met het doel en de strekking van de richtlijn, omdat zich situaties kunnen voordoen waarin wél een belastingvoordeel wordt behaald, maar niet in strijd met doel en strekking van de richtlijn wordt gehandeld. Voor een voorbeeld van een dergelijke situatie verwijs ik naar het voorbeeld van Zijlstra, dat ik in paragraaf 3.2.3. aanhaal. Daarnaast leid ik ook uit de bewoordingen van Zijlstra af dat een scheiding tussen het enerzijds vaststellen van het belastingvoordeel en het anderzijds (daarna) pas constateren van een strijdigheid met doel en strekking, gebruikelijk is.<sup>33</sup>

#### 3.2.2.1 *Cashflow- en financieringsvoordelen*

Daar waar het behalen van een belastingvoordeel ziet op het definitief afstellen van het betalen van belasting, zien cashflow- en financieringsvoordelen slechts op het uitstellen van het betalen van belasting (en hooguit op het afstellen van het betalen van rente). Deze voordelen kunnen daarom niet zonder meer onder de definitie van een belastingvoordeel vallen.

Van Doesum en Van Norden<sup>34</sup> leiden uit het arrest Marks & Spencer II<sup>35</sup> af, dat een cashflowvoordeel kan worden aangemerkt als een fiscaal voordeel. Als voorbeeld geven zij een situatie waarin een moederverenootschap, die met haar buitenlandse dochter geen fiscale eenheid voor de omzetbelasting kan vormen, de omzetbelasting over enkele diensten die zij aan de dochter verricht, moet voorfinancieren. Indien de fiscale eenheid wel had mogen

---

<sup>33</sup> In *Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting*, WFR 2011/167, paragraaf 4, schrijft P.F. Zijlstra namelijk dat "indien de gekozen goedkopere weg begaanbaar is, kan het verschil tussen beide kan als belastingbesparing worden beschouwd en komt de vraag naar strijd met doel en strekking van de wet niet meer aan de orde".

<sup>34</sup> In A.J. van Doesum & G.J. van Norden, *De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (1)*, WFR2006/823, paragraaf 2.3.4.

<sup>35</sup> HvJ EG 13 december 2005, C-446/03 (Marks & Spencer II), BNB 2006/72, r.o. 32. Dit arrest ziet overigens niet op een situatie waarin misbruik van recht moet worden beoordeeld, maar waarbij de Europese vrijheden aan de orde zijn.

bestaan, zouden die transacties namelijk buiten de heffing van btw plaatsvinden.<sup>36</sup> Allereerst merk ik op dat met de komst van de nieuwe regels voor de plaats van dienst in 2010, het overgrote gedeelte van deze gevallen van voorfinanciering is komen te vervallen, omdat direct bij de dochter zal worden geheven. In de resterende gevallen zal inderdaad sprake zijn van een financieringsvoordeel, welke door Van Doesem en Van Norden wordt aangemerkt als een belastingvoordeel.

Daarentegen schrijft Advocaat-Generaal Van Hilten in haar conclusie van 1 oktober 2009 dat zij van mening is dat een financieringsvoordeel iets wezenlijk anders is dan een belastingvoordeel en dus in beginsel niet onder die bewoording valt.<sup>37</sup> Swinkels schrijft dat het duidelijk is dat belastingontwijkende structuren die zien op het behalen van een financieringsvoordeel (blijkbaar) geen belastingvoordeel opleveren in het licht van het misbruikbegrip.

Tot slot lijkt het HvJ lijkt in het arrest Weald Leasing<sup>38</sup> tot een andere conclusie dan Van Hilten en Swinkels te komen. In het arrest Weald Leasing is een situatie aan de orde waarin wordt gekozen een bedrijfsmiddel te leasen in plaats van deze aan te schaffen. Daarmee betaalt de belastingplichtige niet ineens de verschuldigde btw, maar wordt de belastingdruk verspreid over verschillende jaren. Het gaat dus om het uitstellen van het betalen van belasting, oftewel een financieringsvoordeel. Het HvJ merkt dit voordeel, dat ziet op de spreiding van de betaling van btw, aan als een belastingvoordeel,<sup>39</sup> met als voorbehoud dat een spreiding van betaling niet in alle situaties, doch wel in de onderhavige, zal leiden tot een belastingvoordeel.<sup>40</sup> Het behaalde belastingvoordeel is, zo geeft het HvJ aan, waarschijnlijk niet in strijd met doel en strekking van de Btw-richtlijn, waardoor alsnog niet aan alle voorwaarden van misbruik wordt voldaan. Het HvJ lijkt hiermee vast te stellen dat onder het behalen van een belastingvoordeel, niet alleen meer situaties vallen waarin het betalen van belasting definitief wordt afgesteld, maar ook situaties waarin dit tijdelijk wordt uitgesteld.

---

<sup>36</sup> Het arrest Marks & Spencer II ziet op de vennootschapsbelasting. Een fiscale eenheid voor de btw heeft onder meer tot gevolg dat de transacties tussen de leden niet worden belast (niet belastbaar).

<sup>37</sup> Conclusie A-G Van Hilten van 1 oktober 2009, CPG 08/05317, LJN BK1057 (punt. 6.3.1.).

<sup>38</sup> HvJ EG 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), V-N 2011/8.18.

<sup>39</sup> HvJ EG 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), V-N 2011/8.18, r.o. 31 en 34.

<sup>40</sup> HvJ EG 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), V-N 2011/8.18, r.o. 38.

Swinkels lijkt het belastingvoordeel in het arrest Weald Leasing niet te erkennen. In plaats van naar rechtsoverweging 31 én 34 te verwijzen, verwijst Swinkels<sup>41</sup> alleen naar rechtsoverweging 34, waarin in veel taalversies slechts de bewoording "voordeel" en niet de bewoording "belastingvoordeel" wordt gehanteerd. Alleen de Duitse taalversie spreekt over een "Steuervorteil" (belastingvoordeel) en daarom moet deze vertaling naar de mening van Swinkels als onjuist worden beschouwd. Indien rechtsoverweging 34 echter in combinatie met rechtsoverweging 31 wordt gelezen, ben ik van mening dat de Duitse vertaling de enige juiste is geweest en dat in Weald Leasing wel degelijk het belastingvoordeel is bedoeld. Ook Van Hilten leest het arrest op deze manier,<sup>42</sup> ondanks het feit dat zij het met het aanmerken van een financieringsvoordeel als belastingvoordeel niet eens is.

Daarnaast beschrijft Van Dale een belastingvoordeel als "*een financieel voordeel met betrekking tot de belasting*".<sup>43</sup> Van de letterlijke betekenis van het woord valt af te leiden dat, om van een belastingvoordeel te kunnen spreken, niet is vereist dat het voordeel de belasting zelf betreft, maar dat het voordeel financieel moet zijn en betrekking moet hebben op belasting. Het bovenstaande in het geheel in overweging nemende, kan naar mijn mening worden gesteld dat een financieringsvoordeel ook moet worden gezien als het behalen van een belastingvoordeel. Financieringsvoordelen die worden behaald door het uitstellen of uitsmeren van belastingheffing, moeten mijns inziens worden gekwalificeerd als een belastingvoordeel, zoals dat is bedoeld in het kader van misbruik van recht. Het feit dat het HvJ in het arrest Weald Leasing het financieringsvoordeel heeft aangemerkt als een belastingvoordeel, is voor mij een bevestiging dat bij de tekstuele betekenis van het woord belastingvoordeel kan worden aangesloten, ondanks het feit dat in de literatuur andere geluiden te horen zijn.

Uiteraard moet ook indien een financieringsvoordeel wordt behaald, de situatie nog worden getoetst aan de overige voorwaarden, alvorens misbruik te kunnen constateren.

### **3.2.2.2 Ijcpunt**

Het behalen van een belastingvoordeel impliceert dat een voordeel moet zijn behaald ten opzichte van een andere situatie: het ijcpunt. De staatssecretaris van Financiën schrijft in zijn

---

<sup>41</sup> J.J.P. Swinkels, *Abuse of EU VAT Law*, International VAT Monitor 2011 (4), paragraaf 3 (en noot 15).

<sup>42</sup> Conclusie A-G Van Hilten van 1 oktober 2009 bij CPG 08/05317, LJN BK1057, punt 6.8.7.

<sup>43</sup> Van Dale Praktijkwoordenboek Nederlands, Van Dale Lexicografie BV, Utrecht/Antwerpen, 2003.

brief van 22 december 2010<sup>44</sup> dat op belaste diensten btw *hoort* te drukken. Net zoals Zijlstra<sup>45</sup>, concludeer ik uit de bewoordingen van de staatssecretaris dat algemeen bekend is dat op sommige diensten btw moet drukken en dat eveneens algemeen bekend is hoeveel btw daarop moet drukken. Het staat een belastingplichtige, voor zover het btw betreft, vooralsnog vrij elke prijsafpraak te maken die hij wenst. De Wet OB kent namelijk (nog) geen objectief vast te stellen vergoeding (“normale waarde”). In de Btw-richtlijn is de definitie van de normale waarde wel opgenomen (artikel 72). In artikel 80 wordt aan de lidstaten de mogelijkheid geboden om in het geval van belastingfraude of belastingontwijking, indien de betrokken partijen gelieerd zijn, als maatstaf van heffing de normale waarde in aanmerking nemen. Onder meer Nederland heeft van deze facultatieve bepaling geen gebruik gemaakt, zodat de Nederlandse rechter de normale waarde (nog) niet mag toepassen. Dit blijkt uit het arrest Campsa Estaciones de Servicio<sup>46</sup>, waarin Spanje, die de facultatieve bepaling ook niet had geïmplementeerd, niet mocht corrigeren naar de normale waarde. Ik ga er bij mijn verdere bespreking vanuit dat de normale waarde door de lidstaten nog niet is geïmplementeerd.

In zowel literatuur als jurisprudentie wordt weinig aandacht geschonken aan de afweging of al dan niet sprake is van een belastingvoordeel. In het arrest Emsland-Stärke wordt het voordeel benoemd<sup>47</sup> als zijnde het verschil tussen de uitvoerrestitutie en de invoerrechten. In het arrest Halifax wordt het belastingvoordeel zelf niet benoemd, maar wordt slechts (kort) ingegaan op de strijdigheid met doel en strekking.<sup>48</sup> In het arrest Part Service geeft het HvJ ter aanwijzing aan de verwijzende rechter dat het belastingvoordeel waarschijnlijk ziet op de verkregen vrijstelling.<sup>49</sup> In het arrest Weald Leasing wordt het belastingvoordeel (financieringsvoordeel) expliciet benoemd als het spreiden van de betaling van de belastingschuld.<sup>50</sup> Geen van de vaststellingen wordt echter omkleed met redenen en nergens wordt aangegeven of en hoeveel btw dan “had moeten drukken”.

Uit jurisprudentie blijken slechts voorbeelden en blijkt geen definitie van het behalen van een belastingvoordeel. Zo is duidelijk dat een vrijgestelde ondernemer die op enigerlei wijze

---

<sup>44</sup> Brief aan de voorzitter van de Tweede Kamer de Staten-Generaal van 22 december 2010, nr. DGB/2010/8308.

<sup>45</sup> P.F. Zijlstra, *Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting*, WFR 2011/167, paragraaf 1.

<sup>46</sup> HvJ EG 9 juni 2011, C-285/10 (Campsa Estaciones de Servicio SA), EUR-Lex 62010CJ0285.

<sup>47</sup> HvJ EG 14 december 2000, C-110/99 (Emsland-Stärke), BNB 2003/169, r.o. 41.

<sup>48</sup> HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 80.

<sup>49</sup> HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service Srl), BNB 2009/1, r.o. 59.

<sup>50</sup> HvJ EG 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), V-N2011/8.18, r.o. 34.

recht op aftrek van voorbelasting creëert, een voordeel aan het behalen is (Halifax). Ook het kunstmatig scheiden van prestaties, zodat een deel daarvan onder een vrijstelling kan vallen, wordt gezien als het behalen van een belastingvoordeel (Part Service). En de belastingplichtige die zijn belastingschuld weet uit te smeren over meerdere jaren, is een belastingvoordeel aan het behalen (Weald Leasing). Totdat de rechter een definitie van het behalen van een belastingvoordeel geeft, moet worden vastgehouden aan de voorbeelden die tot nu toe in de jurisprudentie naar voren zijn gekomen. Mijns inziens betekent dit dat de lijst met belastingvoordelen altijd kan worden aangevuld met een nieuwe situatie, zodat op dit gebied rechtsonzekerheid bestaat.

In de literatuur wordt over het ijkpunt zelden gesproken. Alleen Zijlstra schrijft dat, indien meerdere wegen bewandeld kunnen worden, de duurste weg in ieder geval niet het ijkpunt is.<sup>51</sup> Als een goedkopere weg begaanbaar is, kan geen sprake zijn van een belastingvoordeel. Daarnaast geeft Zijlstra aan dat in andere belastingen het voordeel wellicht eenvoudig transparant is te maken, maar dat in de omzetbelasting geen objectief vergoedingsbegrip bestaat, waaraan kan worden getoetst. Mijns inziens is in ieder geval tot de komst van een normale waarde in de btw, het vaststellen van het ijkpunt en daarmee het vaststellen van het belastingvoordeel erg lastig. Er zal moeten worden vastgehouden aan de voorbeelden die al wel in de jurisprudentie aan de orde zijn gekomen.

### **3.2.3 Doel en strekking richtlijn**

Alleen een belastingvoordeel dat is behaald in strijd met doel en strekking van de wet, kan tot constatering van misbruik leiden. In het geval van de omzetbelasting is het achterhalen van een doel en een strekking aanzienlijk gecompliceerder dan bij andere belastingen. Heffing van omzetbelasting is Europees geregeld en de richtlijnen bevatten, zoals in hoofdstuk 1 aan de orde is gekomen, veel keuzemogelijkheden en overgangsrecht. Daarnaast ontbreekt een parlementaire geschiedenis.<sup>52</sup> Daar waar doel en strekking lastig vast te stellen zijn, is ook de strijdigheid daarmee lastig vast te stellen. Tot nu toe zijn er slechts een paar voorbeelden uit de jurisprudentie en literatuur waar we ons aan vast kunnen houden.

---

<sup>51</sup> P.F. Zijlstra, *Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting*, WFR 2011/167, paragraaf 4.

<sup>52</sup> Zowel het bestaan van keuzemogelijkheden en overgangsrecht als het ontbreken van een parlementaire geschiedenis is opgemerkt door P.F. Zijlstra in *Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting*, WFR 2011/167, paragraaf 4.

Een van de voorbeelden van strijdigheid betreft het kunstmatig creëren van een recht op aftrek van voorbelasting voor een vrijgestelde ondernemer.<sup>53</sup> Vrijstellingen van omzetbelasting hebben in beginsel tot gevolg dat de voorbelasting niet voor aftrek in aanmerking komt (doel en strekking). Het toelaten van aftrek houdt een verstoring van de fiscale neutraliteit in<sup>54</sup> (strijdigheid met). Mijns inziens moet een verstoring van de fiscale neutraliteit als uitgangspunt worden genomen, om te kunnen bepalen of sprake is van strijdigheid met doel en strekking van de Btw-richtlijn.

Een ander voorbeeld van een strijdigheid betreft het kunstmatig splitsen van een prestatie, waardoor een deel van de prestatie vrijgesteld kan worden geleverd.<sup>55</sup> In sommige gevallen kan de waarde van het vrijgestelde element ook nog kunstmatig zijn verhoogd (door bijvoorbeeld de winstmarge volledig op het vrijgestelde element te zetten), zodat het belastingvoordeel nog groter wordt. Hierbij wil ik graag opmerken dat niet alle kunstmatige splitsingen van prestaties kunnen en/of moeten worden opgelost door misbruik van recht. Veelal bieden daarbij namelijk andere rechtsvindingsmethoden, zoals deze onder ander door Van Kesteren en Soltysik<sup>56</sup> worden besproken, uitkomst.<sup>57</sup> Een bespreking van deze rechtsvindingsmethoden gaat de inhoud van deze scriptie te buiten.

Dat de lijn tussen "slim plannen" en daadwerkelijk misbruik flinterdun is, probeert Zijlstra met een voorbeeld aan te tonen.<sup>58</sup> Hij stelt de vraag aan de orde of ook sprake kan zijn van misbruik indien een belastingplichtige ervoor kiest eigen personeel diensten te laten verrichten, in plaats van dat hij deze diensten uitbesteedt aan derden. In het laatste geval is 19% btw verschuldigd over de diensten. Kan dan worden aangenomen dat de belastingplichtige die voor eigen personeel kiest, een belastingvoordeel behaalt dat strijdig is met de btw-regelgeving? En luidt het antwoord anders indien de belastingplichtige na jaren

---

<sup>53</sup> Zoals aan de orde is geweest in het arrest Halifax (r.o. 80), zoals wordt besproken in J.J.P. Swinkels, *Halifax Day: Abuse of Law in European VAT*, International VAT Monitor 2006 (3), blz. 180: "(...) in the view of the ECJ, taxable persons engaged in exempt activities, should incur the full cost of VAT on their inputs", en zoals wordt besproken in J.J.P. Swinkels, *Abuse of EU VAT Law*, International VAT Monitor 2011 (4), paragraaf 3.

<sup>54</sup> M.W.C. Soltysik, *Misbruik, sale en lease van roerende zaken en de lageprijs-variant met onroerende zaken*, WFR 2008/158, onder punt 3.

<sup>55</sup> Zoals aan de orde is geweest in het arrest Part Service en zoals wordt besproken in J.J.P. Swinkels, *Halifax Day: Abuse of Law in European VAT*, International VAT Monitor 2006 (3), blz. 180, tweede streepje.

<sup>56</sup> In H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 3.

<sup>57</sup> Zie daarover onder meer HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

<sup>58</sup> P.F. Zijlstra, *Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting*, WFR 2011/167, paragraaf 2.

facturen met 19% btw te hebben betaald, besluit het personeel van zijn leverancier in dienst te nemen? De situatie die door Zijlstra wordt geschetst moet worden onderscheiden van andere voorbeelden, die in deze scriptie naar voren komen. Zijlstra vergelijkt namelijk een situatie die is onderworpen aan de heffing van btw (dienstverlening) met een situatie die niet is onderworpen aan de heffing van btw (personeel in loondienst). Mijns inziens vergelijkt Zijlstra hier spreekwoordelijk de appels met de peren, zodat de vergelijking niet als voorbeeld kan dienen om het verschil tussen slim plannen en misbruik aan te geven.

Wel ben ik het met Zijlstra eens dat, door het ontbreken van een parlementaire geschiedenis en het bestaan van keuze- en overgangsrecht, het doel en de strekking van de Richtlijn zo nu en dan lastig te achterhalen zijn. Daarmee is de strijd met doel en strekking van een regeling niet altijd even eenvoudig vast te stellen.

### **3.2.4 Wezenlijke doel belastingplichtige**

Als tweede voorwaarde is door het HvJ geformuleerd dat het behalen van een belastingvoordeel het wezenlijke doel van de belastingplichtige moet zijn. Het betreft een subjectief vereiste dat door middel van objectieve waarnemingen kan worden onderbouwd, zoals bijvoorbeeld een louter artificieel karakter van de handelingen, alsmede de banden van juridische, economisch en/of persoonlijke aard tussen de betrokken ondernemers.<sup>59</sup>

#### **3.2.4.1 Nevendoelen**

Om van misbruik te kunnen spreken, moet het behalen van een belastingvoordeel het wezenlijke doel van de belastingplichtige zijn. In sommige gevallen zal het behalen van dit belastingvoordeel niet het enige doel van de belastingplichtige zijn. Soms liggen aan bepaalde structuren ook andere doelen ten grondslag, welke bijvoorbeeld organisatorisch of marketingtechnisch van aard zijn. Over de vraag of deze nevendoelen de toepassing van het misbruikbeginsel belemmeren, geeft het HvJ tegenstrijdige signalen af. In het arrest Halifax overweegt het HvJ dat misbruik geen toepassing zal vinden, indien er voor de handelingen van de belastingplichtige een andere verklaring bestaat dan *louter* het behalen van een belastingvoordeel (Engels: essential aim).<sup>60</sup> De formulering doet vermoeden dat iedere andere verklaring volstaat. In dat geval is het leerstuk mijns inziens een dode letter, omdat vrijwel

---

<sup>59</sup> HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 81.

<sup>60</sup> HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 75.

altijd andere verklaringen zijn te geven voor een handelwijze van een belastingplichtige.<sup>61</sup> In het arrest *Part Service*<sup>62</sup>, precies twee jaar na het arrest *Halifax* geweest, overweegt het HvJ dat moet blijken dat het belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest (Engels: principal aim), ook al hebben daarnaast andere economische doelen een rol gespeeld. Deze tekst laat geen twijfel mogelijk over het feit dat nevendoelelens niets af hoeven te doen aan het wezenlijke karakter van het 'hoofddoel'; het behalen van een belastingvoordeel. In het arrest *Ampliscientifica & Amplifin* uit 2008, wordt door het HvJ de bewoording "met het uitsluitende doel" (Engels: the sole aim) gehanteerd.<sup>63</sup> Tot slot wordt in rechtsoverweging 30 van het arrest *Weald Leasing*<sup>64</sup>, de tekst uit het arrest *Halifax* letterlijk herhaald (Engels: essential aim). Door het gebruik van verschillende bewoordingen is het onduidelijk of het HvJ het belastingvoordeel als het wezenlijke of als het enige doel meeneemt in de overweging of sprake is van misbruik van recht.<sup>65</sup>

Naar de mening van Van Hilten moet worden aangesloten bij de tekst, zoals deze in *Part Service* naar voren is gekomen<sup>66</sup>. Uit het arrest *Part Service* leidt zij af dat het wezenlijke doel niet moet worden gelezen als het enige doel, maar als doorslaggevende doel. Wanneer er diverse redenen aanwezig zijn, maar de transacties zouden niet zijn verricht als er geen belastingvoordeel te behalen was, dan moet het belastingvoordeel worden gezien als het wezenlijke doel.<sup>67</sup> Zij deelt daarmee de mening van Soltysik, die al eerder schreef dat aan misbruik kan zijn voldaan, indien naast het wezenlijke doel ook andere zelfstandige redenen zijn aan te voeren. Het gaat er dan om of partijen de transactie ook hadden verricht indien geen belastingvoordeel te behalen was.<sup>68</sup>

Opvallend is wel dat de volgens Van Hilten en Soltysik foutieve formulering, zoals deze in *Halifax* naar voren is gekomen, letterlijk wordt herhaald in het arrest *Weald Leasing*, een arrest dat is geweest ná de volgens Van Hilten en Soltysik juiste formulering in het arrest *Part*

---

<sup>61</sup> Ookwel "misbruikcamouflage" genoemd door H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik in *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 2.

<sup>62</sup> HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06 (*Part Service Srl.*), BNB 2009/1, r.o. 62.

<sup>63</sup> HvJ EG 22 mei 2009, C-162/07 (*Ampliscientifica & Amplifin*), NTFR 2008/1104, r.o. 27.

<sup>64</sup> HvJ EG 22 december 2010, C-103/09 (*Weald Leasing*), V-N 2011/8.18.

<sup>65</sup> S. de Monès e.a., *Abuse of Tax Law Across Europe (part 1)*, EC Tax review 2010/2, p. 87.

<sup>66</sup> Dit standpunt wordt in de literatuur over het algemeen aangenomen, zoals onder meer ook blijkt uit: J.B.O. Bijl & M.L. Marin, *Rechtsmisbruik in de BTW*, BTW-Bulletin 2003, 82 (eerste paragraaf) en uit: R. Vos en P. Bakker, *Halifax: Europese fraus legis in de BTW*, BTW-Bulletin 2006, nr. 3, blz. 7.

<sup>67</sup> Conclusie A-G Van Hilten van 1 oktober 2009 bij procedure CPG 08/05317, LJN BK1057, punt 6.2.12.

<sup>68</sup> M.W.C. Soltysik, *Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax*, MBB 2008/5, blz. 200.



Service. Indien het HvJ de uitleg, zoals deze in Part Service is gegeven, heeft bedoeld, waarom heeft het HvJ dan niet voor deze (meer) heldere formulering gekozen in het arrest Weald Leasing?

Daarnaast hangen zowel Van Hilten als Soltysik nog iets te veel gewicht aan het volledig ontbreken van een belastingvoordeel in de concrete situatie. Er bestaat namelijk een mogelijkheid dat, indien het belastingvoordeel wegvalt, nog voldoende andere voordelen overblijven om de transacties toch te verrichten. Dat neemt in mijn ogen niet weg dat het behalen van een belastingvoordeel nog steeds het wezenlijke doel van de belastingplichtige had kunnen zijn. Om als wezenlijk te worden aangemerkt, moet het behalen van een belastingvoordeel in de afweging een fiscale weg wel of niet in te slaan, het meeste gewicht in de schaal leggen. Wordt het gewicht verwijderd, dan zal de structuur mogelijk alsnog worden doorgevoerd, maar wellicht met een lagere prioriteit, omdat het belang nog wel aanwezig, maar aanzienlijk verminderd is. De hypothetische keuze een samenstel van transacties alsnog uit te voeren, als het belastingvoordeel zou ontbreken, hoeft mijns inziens dus niet in de weg te staan van de "wezenlijkheid" van het belastingvoordeel. Wanneer een belastingvoordeel als wezenlijk moet worden aangemerkt, vereist een secure beoordeling van geval tot geval.

#### **3.2.4.2 Normale handelstransacties**

Van misbruik is geen sprake indien de betrokken transacties geen kunstmatig karakter hebben, verband houden met de economische realiteit en in het kader van normale handelstransacties zijn verricht, zoals blijkt uit de arresten Halifax en RBS Deutschland Holdings GmbH (hierna: "RBSD").<sup>69</sup> In het arrest Part Service ontbreekt een bespreking van normale handelstransacties.

Wat precies wordt bedoeld met "normale handelstransacties" is door het HvJ in het arrest Halifax niet ingevuld, terwijl de definitie voor meerdere invullingen vatbaar is. Mogelijk zijn naar aanleiding van dedaarvan prejudiciële vragen gesteld, die hebben geleid tot het arrest Weald Leasing. Het HvJ geeft in dat arrest aan dat het in ieder geval niet van belang is dat de transacties die door de belastingplichtige zijn verricht, behoren tot zijn normale bedrijfsuitoefening. Een handelaar in onroerend goed mag besluiten een lening te verstrekken, ook al is dat niet gebruikelijk in zijn bedrijfstak. Misbruik, aldus het HvJ, vloeit niet voort uit de

---

<sup>69</sup> Zoals blijkt uit HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 69 en 80 en HvJ EG 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH), NTFR 2011/82, r.o. 50 en 51.

aard van de transacties, maar uit het voorwerp, de doelstelling en de gevolgen.<sup>70</sup> Daarmee is mijns inziens nog steeds niet precies duidelijk wat (dan wel) onder “normale handelstransacties” moet worden verstaan.

Het tweede opmerkelijke punt met betrekking tot het arrest Weald Leasing is, dat het HvJ aangeeft dat van belang is dat de contractvoorwaarden die tussen partijen zijn afgesproken, overeen moeten komen met “normale marktvoorwaarden”. Daarmee introduceert het HvJ een nieuwe term, zoals Dijkstra en Duinker ook opmerken<sup>71</sup>, waarvan onduidelijk is of deze een invulling moet geven aan de term uit het arrest Halifax (normale handelstransacties), of juist daarnaast moet bestaan. Moeten deze twee termen als synoniemen worden gezien, of is de laatste term een nadere invulling van de eerste? Ongeacht het antwoord op de vorige vraag, is naar aanleiding van het arrest Weald Leasing van belang wat dan precies onder “normale marktvoorwaarden” moet worden verstaan. Advocaat-Generaal Mazák spreekt in dat kader over “abnormaal lage vergoedingen”.<sup>72</sup> Daarmee wordt mijns inziens binnen het leerstuk misbruik van recht een discussie van compleet andere orde geopend, namelijk de discussie betreffende de introductie van een “normale waarde” in de btw.<sup>73</sup> De bewoordingen “abnormaal laag” impliceren dat in de btw veelal sprake kan of moet zijn van een “normale” vergoeding. Bovendien laat de bewoording een gat open tussen een “normale” vergoeding en een “abnormaal lage” vergoeding, namelijk de “lager dan normale” vergoeding. Zoals eerder is aangegeven, gaat het begrip normale waarde in de btw de inhoud van deze scriptie te buiten.

Het is mogelijk dat het HvJ de bewoordingen uit het arrest Halifax heeft willen verduidelijken, door in het arrest Weald Leasing (ook) te spreken over het beoordelen van de voorwaarden waaronder transacties worden verricht. Mijns inziens houdt deze verduidelijking eveneens een verbreding in van de gevallen die als misbruik kunnen worden gekwalificeerd. Ondanks het feit dat een “normale waarde” nog niet in de btw is geïntroduceerd, kan het naar mijn mening wel nodig zijn om (ook) de voorwaarden in de overweging of sprake is van misbruik, mee te nemen.

---

<sup>70</sup> HvJ EG 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), V-N 2011/8.18, r.o. 44.

<sup>71</sup> K. Dijkstra en I.M. Duinker, *Misbruik van recht in de btw; update laatste ontwikkelingen*, Btw-Bulletin 2011, blz. 3-6.

<sup>72</sup> Conclusie A-G Mazák van 26 oktober 2010 bij het arrest van 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), V-N 2011/8.18.

<sup>73</sup> Een term die het HvJ in het arrest Weald Leasing overigens niet van de A-G overneemt.

### 3.3 Gevolgen van misbruik van recht

In het arrest Halifax heeft het HvJ tevens geformuleerd wat de gevolgen moeten zijn, indien misbruik van recht wordt geconstateerd. Het HvJ benadrukt allereerst dat de constatering van misbruik in geen geval kan leiden tot het opleggen van een sanctie. Voor het opleggen van een sanctie is namelijk een duidelijke en ondubbelzinnige rechtsgrondslag vereist. In plaats daarvan moeten de transacties worden geherdefinieerd, zodat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die het misbruik vormen.

#### 3.3.1 Herdefiniëren voorwaarden?

In het arrest Weald Leasing is voor het eerst de term “normale marktvoorwaarden” door het HvJ geïntroduceerd. De introductie van de term doet niet alleen vermoeden dat voor de constatering van misbruik ook wordt gekeken naar de voorwaarden die zijn overeengekomen, maar dat deze contractsvoorwaarden ook kunnen meespelen in de herdefiniëring. De mogelijkheid om niet alleen de handelstransacties zelf, maar ook de contractsvoorwaarden naar aanleiding van misbruik aan te passen, is door Dijkstra en Duinker opgemerkt.<sup>74</sup> Ook Vroon ziet hier de introductie van een nieuw begrip.<sup>75</sup>

Het aanpassen van de voorwaarden kan in sommige gevallen een betere uitvoering geven aan het misbruikbeginsel, dan het aanpassen van de transacties zou kunnen doen. In deze gevallen bestaat het misbruik namelijk niet zozeer uit de handelingen zelf, maar bijvoorbeeld uit de prijs die is bedongen of de voorwaarden waaronder een lening is aangegaan. Vermoedelijk zal de wetgever aansluiten bij de werkwijze, zoals deze nu bij de fictieve dienst<sup>76</sup> wordt gehanteerd. In dat geval worden de voorwaarden zoals deze zijn overeengekomen in beginsel in stand gehouden, maar wordt de verschuldigde btw berekend over de hoogte van het bedrag dat overeengekomen “had moeten zijn”. Aan de andere kant is een werkwijze zoals momenteel in de vennootschapsbelasting wordt gehanteerd, de echte “transfer pricing”, eveneens mogelijk. In dat geval worden de voorwaarden tussen gelieerde partijen daadwerkelijk gecorrigeerd naar de juiste voorwaarden en daarmee wordt eveneens de verschuldigde btw aangepast.

---

<sup>74</sup> K. Dijkstra & I.M. Duinker, *Misbruik van recht in de btw; update laatste ontwikkelingen*, Btw-Bulletin 2001/1, blz. 5.

<sup>75</sup> A. Vroon, *Vreemd is niet gek*, BtwBrief 2011/29, laatste paragraaf.

<sup>76</sup> De fictieve dienst is opgenomen in artikel 4, tweede lid van de Wet op de Omzetbelasting 1968.

### 3.3.2 Weigeren aftrek van voorbelasting

Misbruik mag in geen geval leiden tot het opleggen van een sanctie, omdat hiervoor een duidelijke ondubbelzinnige grondslag is vereist, aldus het HvJ in het arrest Halifax. Het constateren van misbruik moet tot gevolg hebben dat de transacties worden hergedefinieerd naar de situatie, zoals zij zonder misbruik zou zijn geweest. In de meeste, voornamelijk nationale gevallen, zal deze herdefinitie leiden tot een weigering van (een gedeelte van) het recht op aftrek van voorbelasting (input). Dit hoeft echter niet per definitie het gevolg te zijn, er kan namelijk ook aanvullend worden geheven (output).<sup>77</sup> Auteurs die schrijven dat in geval van misbruik het recht op aftrek moet worden ontzegd,<sup>78</sup> vergeten mijns inziens dat in nationale gevallen het juiste subject van heffing in gevaar komt. In internationale gevallen komt daar nog het gevaar van een onjuiste verdeling van heffingsrechten bij. Hierop zal ik in de hoofdstukken vier, vijf en zes ingaan.

### 3.4 Tussenconclusie

Het leerstuk misbruik van recht is in de jurisprudentie ontstaan en het leerstuk blijft zich in de jurisprudentie ontwikkelen. Van misbruik is sprake indien een belastingplichtige een belastingvoordeel in strijd met doel en strekking van de richtlijn behaald, alsmede indien deze belastingplichtige het wezenlijke doel had dit belastingvoordeel te behalen. Deze laatste subjectieve voorwaarde moet worden onderbouwd met objectieve feiten. Indien misbruik wordt geconstateerd, moet de situatie zo worden hergedefinieerd, zoals deze zou zijn geweest zonder de transacties die het misbruik vormen. Misbruik mag in geen geval leiden tot een sanctie.

Het vaststellen van het belastingvoordeel blijkt in de praktijk lastig. Tot nu toe bestaan er slechts voorbeelden uit de jurisprudentie, in welke situaties in ieder geval wel en in welke situaties in ieder geval niet sprake is van een behaald belastingvoordeel. Ook de strijdigheid met doel en strekking van de Btw-richtlijn is lastig te bepalen. Algemene doelen van de Btw-richtlijn, zoals bijvoorbeeld fiscale neutraliteit, zijn kenbaar. Door het ontbreken van een

---

<sup>77</sup> Zie hiervoor ook de invulling van de gevolgen in het arrest Part Service volgens Soltysik in: M.W.C. Soltysik, *Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax*, MBB 2008/5, eind paragraaf 3.3 en ook Van Hilten in: Conclusie A-G Van Hilten van 1 oktober 2009 bij CPG 08/05317, LJN BK1057, punt 6.3.14.

<sup>78</sup> Zoals bijvoorbeeld R. Vos & P. Bakker in: *Halifax: Europese fraus legis in de BTW*, BTW-Bulletin 2006/3, blz. 7.

parlementaire geschiedenis is de bedoeling achter een specifieke bepaling uit de Btw-richtlijn niet altijd even duidelijk.

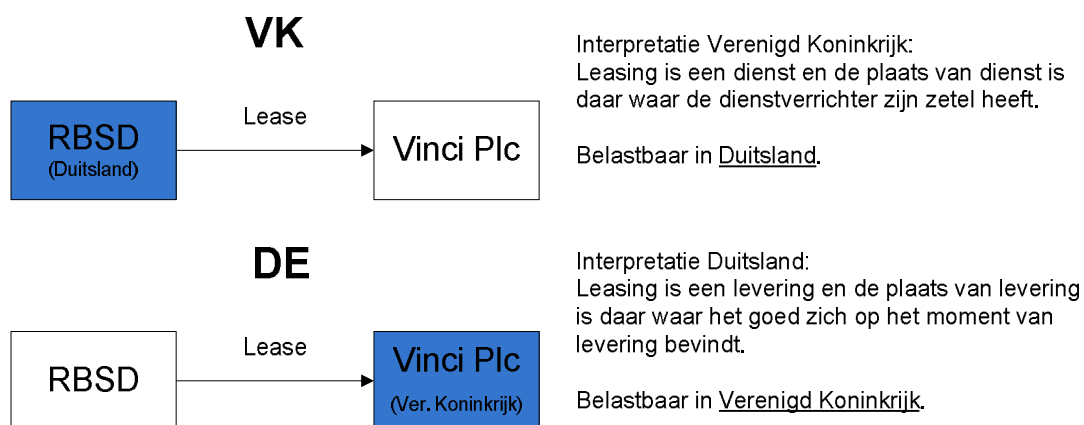
Tot slot lijkt een verschuiving plaats te vinden van het meenemen en herdefiniëren van slechts de transacties zelf, naar (ook) het meenemen en herdefiniëren van de voorwaarden waaronder transacties zijn aangegaan. Dit zou betekenen dat het misbruikbeginsel mogelijk in meer situaties een uitkomst kan bieden, omdat dan ook de zogenoemde “abnormaal lage vergoedingen” met dit leerstuk kunnen worden aangepakt.

## 4 Misbruik van een verschil in interpretatie

### 4.1 Inleiding

Eén van de grensoverschrijdende situaties waarin een belastingplichtige misbruik zou kunnen maken, betreft een verschil in interpretatie tussen twee of meer betrokken lidstaten. In dat geval hebben beide lidstaten een bepaling uit de Btw-richtlijn in de nationale wetgeving geïmplementeerd, maar geven zij in de uitvoering daarvan een verschillende betekenis aan de bepaling. Het is ook mogelijk dat beide lidstaten de fiscale behandeling van een bepaalde transactie anders interpreteren en daardoor aansluiten bij een andere bepaling uit de Btw-richtlijn.<sup>79</sup>

De laatste situatie is aan de orde geweest in het arrest RBS Deutschland Holdings.<sup>80</sup> Een in Duitsland gevestigde vennootschap van de Royal Bank of Scotland Group, "RBSD", kocht auto's in bij de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap "VFS", een dochteronderneming van "Vinci Plc", eveneens gevestigd in het Verenigd Koninkrijk, vergezeld door een zogenoemde putoptie. Over de koopprijs werd door RBSD btw betaald en als voorbelasting in aftrek gebracht. De auto's werden vervolgens geleased aan Vinci Plc en over de leaseprijs werd geen btw berekend. Reden hiervoor was gelegen in het feit dat Duitsland en het Verenigd Koninkrijk de leaseovereenkomsten tussen RBSD en Vinci Plc anders beoordeelden. Het interpretatieverschil is in Figuur 1 weergegeven.



Figuur 1. Interpretatieverschil "leasing" tussen Verenigd Koninkrijk en Duitsland

<sup>79</sup> Een voorbeeld wordt gegeven door H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik in *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 4.1.

<sup>80</sup> HvJ EG 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH), NTFR 2011/82.

Het bovenstaande interpretatieverschil heeft tot gevolg dat in het Verenigd Koninkrijk noch in Duitsland wordt toegekomen aan heffing, ondanks het feit dat een leasetransactie in beide lidstaten belastbaar is. Het HvJ komt in zijn beantwoording op de eerste prejudiciële vraag dan ook tot de conclusie dat het recht op aftrek van voorbelasting (de btw die door RBSD is betaald over de aankoop van de auto's), RBSD niet op grond van de Btw-richtlijn kan worden ontzegd.

De vraag die resteert is, of een dergelijk verschil in interpretatie toch aan de belastingplichtige kan worden tegengeworpen als zijnde misbruik van recht. In dit hoofdstuk zal ik onder meer de overwegingen uit het arrest en de literatuur bespreken. Voor deze bespreking zal het feitencomplex in de zaak RBSD een voorbeeldrol spelen.

## **4.2 Belastingvoordeel**

Uit de bewoordingen van zowel A-G Mazák als het HvJ valt impliciet af te leiden dat in het arrest RBSD sprake is van een belastingvoordeel. In punt 78 van de conclusie van A-G Mazák schrijft hij dat de keuze van de belastingplichtige tot gevolg heeft dat een belastingvoordeel ontstaat.<sup>81</sup> Het HvJ overweegt dat niet kan worden aangetoond dat een kunstmatige constructie is opgezet, die alleen dient om een belastingvoordeel te verkrijgen.<sup>82</sup> Hieruit valt impliciet af te leiden dat sprake is van een belastingvoordeel. Niet duidelijk is wat de omvang van het belastingvoordeel is geweest. Een toelichting op het behalen van en de hoogte van het belastingvoordeel, ontbreekt volledig.

In de literatuur wordt ook aangenomen dat in het arrest RBSD sprake is geweest van een belastingvoordeel. Zo schrijft Vroon dat het gaat om een vreemde transactie, die is opgezet om aftrek van voorbelasting te verkrijgen en tegelijkertijd buiten de heffing van btw te blijven.<sup>83</sup> Hij lijkt daarmee de omvang van het belastingvoordeel aan te geven, maar geeft nergens expliciet aan dat hij ook van mening is dat sprake is van een belastingvoordeel, zoals dat in het kader van misbruik is bedoeld. Zijlstra schrijft dat RBS een lease plande met het doel de op hem rustende belastingdruk te verlichten.<sup>84</sup> Daarmee lijkt hij aan te geven van mening te

---

<sup>81</sup> Conclusie A-G Mazák van 30 september 2010 bij C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH), NTFR 2011/82.

<sup>82</sup> HvJ EG 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH), NTFR 2011/82, r.o. 51.

<sup>83</sup> A. Vroon, *Vreemd is niet gek*, BtwBrief 2011/29, vijfde paragraaf.

<sup>84</sup> P.F. Zijlstra, *Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting*, WFR 2011/167, paragraaf 4.

zijn dat sprake is van een belastingvoordeel, maar hij laat na aan te geven wat de omvang van dit belastingvoordeel dan is geweest. Beide auteurs schrijven niets over het ijkpunt, dat ik in paragraaf 3.2.2.2. heb besproken.

Mijns inziens zijn namelijk twee ijkpunten mogelijk. De situatie waarin de auto's worden geleased, kan worden vergeleken met de situatie waarin de auto's worden gekocht. Maar de situatie kan ook worden vergeleken met een situatie waarin beide landen de lease als een dienst hadden aangemerkt, en daardoor in Duitsland feitelijk wel heffing had plaatsgevonden. Om te kunnen bepalen of sprake is van een belastingvoordeel, maakt het geen verschil welke van beide ijkpunten wordt aangehouden. Beide ijkpunten leveren namelijk de conclusie op dat sprake is van een belastingvoordeel. De hoogte van het belastingvoordeel kan wel afhangen van de keuze voor het ijkpunt.

Mogelijk zal niet in iedere situatie waarin een verschil in interpretatie kan worden onderkend, sprake zijn van een belastingvoordeel. Dit zal in iedere situatie afzonderlijk weer opnieuw moeten worden beoordeeld. Zoals het HvJ in het arrest Weald Leasing heeft aangegeven<sup>85</sup>, bestaat de mogelijkheid dat in het geval van leasing de btw in totaal hoger zal uitvallen dan de btw over een kooptransactie. In dat geval kan geen sprake zijn van een belastingvoordeel in de zin van misbruik van recht.

### **4.3 Doel en strekking richtlijn**

Indien sprake is van een belastingvoordeel, moet vervolgens worden bepaald of het behalen van dit belastingvoordeel een strijd oplevert met het doel en de strekking van de Btw-richtlijn.

Het HvJ begint in rechtsoverweging 50 van het arrest RBSD direct met een bespreking van de vraag of sprake is van normale handelstransacties tussen niet gelieerde partijen. Een bespreking van een eventuele strijd met het doel en de strekking van de richtlijn blijft ook daarna achterwege. Daarmee wordt een van de opmerkingen van Mazák in zijn conclusie, door het HvJ niet overgenomen. De A-G concludeert namelijk in punt 75 dat het bestaan van het recht op aftrek mogelijk wel strijd op kan leveren met het beginsel van fiscale neutraliteit (een van de doelen van de Btw-richtlijn), maar dat het zijns inziens geen strijd kan opleveren met

---

<sup>85</sup> HvJ EG 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), V-N 2011/8.18, r.o. 38.



een bepaling uit de Btw-richtlijn<sup>86</sup>, welke een afwijking van onder meer het beginsel van fiscale neutraliteit impliceert. Niet duidelijk is of het HvJ een bespreking van strijdigheid met doel en strekking achterwege laat, omdat hij deze strijd juist wel of juist niet zonder meer aanneemt. Een bespreking kan wellicht ook overbodig zijn geweest, gezien het HvJ in de rechtsoverweging 50 en verder reeds constateert dat aan de andere voorwaarde van misbruik van recht al niet wordt voldaan (zie paragraaf 4.4.).

In de literatuur wordt eveneens weinig aandacht besteedt aan de strijd met doel en strekking van de Btw-richtlijn in verband met het arrest RBSD. Zijlstra<sup>87</sup> komt zelfs tot de conclusie dat het vaststellen van strijdigheid vrijwel onmogelijk is, omdat de omzetbelasting geen objectief vergoedingsbegrip kent, waaraan een door partijen gehanteerde vergoeding valt te toetsen. Daaruit leid ik af dat het bepalen van het ijkpunt, zoals besproken in 3.2.2.2. en 4.2., nauw samenhangt met het bepalen van de strijdigheid met doel en strekking.

#### **4.4 Wezenlijke doel**

Indien aan de eerste voorwaarde van misbruik is voldaan (Halifax), moet op basis van objectieve feiten nog worden vastgesteld dat de verkrijging van een belastingvoordeel tevens het wezenlijke doel van de belastingplichtige is geweest. Alhoewel een dergelijke beoordeling in de meeste gevallen afhankelijk is van het feitencomplex, acht ik een bespreking van het arrest RBSD en de bijbehorende conclusie van Mazák in dezen relevant.

Advocaat-Generaal Mazák komt inzake RBSD tot de conclusie dat, wanneer een belastingplichtige gebruik maakt van een “anomalie” in het btw-stelsel, te wijten aan het stelsel zelf of de toepassing daarvan in de betrokken lidstaten, dan kan niet elk “gebruik” van deze anomalie automatisch “misbruik” opleveren. Ik ben met Mazák van mening dat onderscheid moet worden gemaakt tussen regulier gebruik van een anomalie en misbruik van een anomalie.

Zonder toelichting concludeert de A-G in punt 78 van zijn conclusie dat de situatie in casu “op zich” niet kan leiden tot de vaststelling dat het wezenlijke doel van de lease erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Het HvJ scheidt met zijn uitspraak meer

---

<sup>86</sup> Artikel 17, derde lid, onder a van de Zesde Richtlijn (artikel 169, onder a van de Btw-richtlijn) schrijft voor dat lidstaten aftrek dienen te verlenen voor door de belastingplichtige in het buitenland verrichte activiteiten, indien voor dezelfde activiteiten in het binnenland ook aftrek had bestaan.

<sup>87</sup> P.F. Zijlstra, *Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting*, WFR 2011/167, paragraaf 4.

duidelijkheid. Volgens het HvJ zijn de verschillende betrokken handelingen namelijk verricht tussen twee partijen die juridisch niet met elkaar verbonden zijn. Mede om die reden staat naar de mening van het HvJ vast dat de handelingen niet kunstmatig waren en in het kader van normale handelstransacties zijn verricht.

#### 4.4.1 Verschillende betrokken handelingen & betrokken partijen

Opvallend is mijns inziens dat het HvJ in zijn uitspraak de relatie tot en de handelingen met de dochteronderneming "VFS" volledig buiten beschouwing laat. Niet gezegd is dat Vinci Plc dan wel RBSD exact dezelfde lease waren overeengekomen tegen exact dezelfde voorwaarden, indien RBSD vrij was geweest de auto's bij een willekeurige derde aan te kopen. RBSD had namelijk een putoptie met VFS gesloten, zodat de laatste verplicht was de auto's onder bepaalde voorwaarden terug op handen te nemen. Het is denkbaar dat een dergelijke voorwaarde in een koopcontract niet mogelijk was geweest, indien het contract was gesloten met een willekeurige derde, die bij de lease tussen RBSD en Vinci Plc geen belang had. Het HvJ lijkt hier bepaalde handelstransacties en mogelijk ook bepaalde betrokken partijen niet in deze overweging mee te nemen (de aankoop van de auto's bij dochteronderneming VFS).

In de overwegingen van het HvJ kan ik mij niet vinden. De handelstransactie met dochteronderneming VFS zou mijns inziens wél bij de beoordeling in aanmerking genomen moeten worden. Net als Soltysik en Vroon ben ik namelijk van mening dat alle transacties van de constructie in aanmerking genomen moeten worden.<sup>88</sup> Ik kan mij dan ook niet vinden in de conclusie van Van Hilten, waarin zij uitlegt wat naar haar mening moet worden verstaan onder betrokken transacties.<sup>89</sup> Volgens Van Hilten kunnen alleen de transacties die daadwerkelijk leiden tot het belastingvoordeel (bijvoorbeeld het recht op aftrek van voorbelasting) in de beoordeling worden meegenomen. Zij ontleent deze enge uitleg van de betrokken transacties uit het arrest Halifax.<sup>90</sup>

In het geval de handelstransacties met VFS worden meegenomen in de beoordeling, vinden de transacties (gedeeltelijk) plaats tussen verbonden ondernemingen en houdt de redenering van het HvJ niet zonder meer stand.

---

<sup>88</sup> M.W.C. Soltysik, *Misbruik, sale and lease van roerende zaken en de lageprijsvariant met onroerende zaken*, WFR 2008, blz. 158 en A. Vroon, *Onberekenbare constructies*, BtwBrief 2007, nr. 6/7, blz. 6.

<sup>89</sup> Conclusie A-G Van Hilten van 1 oktober 2009 bij CPG 08/05317, LJN BK1057, voornamelijk punt 6.3.13.

<sup>90</sup> HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 61.

#### 4.4.2 Verbondenheid

Afgezien van de vraag of de handelstransacties met dochteronderneming VFS moeten worden meegenomen in de beoordeling, het volgende. De bewoordingen van het HvJ vermoeden dat slechts verbonden partijen in staat zijn een kunstmatige constructie op te zetten met het doel een belastingbesparing te bewerkstelligen. Het is echter zeker niet ondenkbaar dat ook twee niet-verbonden partijen samen afspreken een constructie op te zetten, waarna zij het verkregen belastingvoordeel delen, zo merkt Soltysik op in zijn artikel over het arrest Part Service.<sup>91</sup> Het bestaan van verbondenheid kan mijns inziens wel een aanwijzing voor kunstmatigheid (misbruik) zijn, maar de afwezigheid ervan kan niet zonder meer tot de conclusie leiden dat de transacties niet kunstmatig zijn en dat er dus nimmer sprake kan zijn van misbruik.

Getoetst moet mijns inziens worden of twee niet-gelieerde partijen wellicht door hun gedragingen moeten worden geacht gelieerd te zijn. Dit is mogelijk indien bijvoorbeeld door middel van bewijsmateriaal kan worden aangetoond dat partijen afspraken hebben gemaakt omtrent een gezamenlijk opgezette en uitgevoerde constructie, met als enige doel een belastingvoordeel te behalen en dit te (ver)delen.

Deze aanvullende toets ontbreekt in het arrest RBSD. Het daardoor geconstateerde gebrek aan gelieerdheid heeft mijns inziens veel gewicht in de schaal gelegd bij de overweging of sprake is van misbruik.<sup>92</sup> Net zoals Vroon<sup>93</sup> vraag ik mij af of het gebrek aan harmonisatie tussen de lidstaten niet de belangrijkste reden is geweest voor het HvJ om te constateren dat geen sprake is van misbruik van recht.

#### 4.5 Anomalie in de wetgeving

In het arrest RBSD oordeelt het HvJ dat niet aan alle voorwaarden voor het leerstuk misbruik van recht is voldaan. De transacties vinden volgens het HvJ plaats in het normale handelsverkeer en zijn niet kunstmatig opgezet. Voor het vervolg van deze paragraaf ga ik

---

<sup>91</sup> M.W.C. Soltysik, *Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax*, MBB 2008/5, paragraaf 4.1.

<sup>92</sup> Ook P.F. Zijlstra is deze mening toegedaan in *Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting*, WFR 2011/167, paragraaf 4. Dit blijkt voornamelijk uit HvJ EG 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH), NTFR 2011/82, r.o. 50 tot en met 54.

<sup>93</sup> A. Vroon, *Vreemd is niet gek*, BtwBrief 2011/29, eind voorlaatste paragraaf.

echter van de hypothetische situatie uit, dat de transacties wél plaats hebben gevonden tussen gelieerde partijen en dat deze kunstmatig zijn geweest.

In bovenstaande hypothetische situatie zal het HvJ ofwel de nationale rechter tot de conclusie komen dat wel sprake is van misbruik van recht. De vraag die mijns inziens dan opkomt en tot nu toe in de jurisprudentie onbeantwoord is gebleven, is of dit misbruik aan de belastingplichtige kan worden tegengeworpen. Daarbij verwijs ik allereerst naar de bewoordingen van A-G Mazák in de conclusie bij het arrest RBSD. In punt 76 geeft hij aan dat in het geval een belastingplichtige gebruik maakt van een anomalie in het btw-stelsel, die evenwel is te wijten aan het stelsel zelf of, meer bepaald, ontstaat door verschillen in de toepassing van dat stelsel in de betrokken lidstaten, kan niet elk “gebruik” van deze mogelijkheid door een belastingplichtige automatisch “misbruik” opleveren.<sup>94</sup>

Met het standpunt van Mazák ben ik het niet geheel eens. Mijns inziens is de vraag of de belastingplichtige gebruik heeft gemaakt van een anomalie in de wetgeving geen onderdeel van de vraag of sprake is van misbruik. Om te bepalen of sprake is van misbruik, zijn door het HvJ voorwaarden gesteld. Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan, is sprake van misbruik, anomalie of geen anomalie. Wel van belang is de vraag of dit geconstateerde misbruik ook gevolgen moet hebben voor de belastingplichtige, indien het misbruik voortvloeit uit een anomalie in de wetgeving. De redenering van Mazák is daarom onjuist en zou eigenlijk moeten zijn “niet elk misbruik kan voor de belastingplichtige gevolgen opleveren”. In paragraaf 3.6.2. vervolg ik hierover.

In de literatuur vind ik (gedeeltelijke) steun voor mijn standpunt. Zo schrijft Vroon dat hij de uitspraak (RBSD) voornamelijk interpreteert als een waarschuwing aan de lidstaten, dat zij niet op veel medelijden hoeven te rekenen als wegens gebrekkige harmonisatie geen btw kan worden geheven. Ook Vroon erkent dat het HvJ de uitspraak voornamelijk heeft gebaseerd op de economische realiteit van de transacties en het feit dat deze niet tussen gelieerde partijen hebben plaatsgevonden.<sup>95</sup> Het feit dat lidstaten niet op medelijden moeten rekenen, wordt niet ondersteund door Van Kesteren en Soltysik, die schrijven dat bij een verschil in interpretatie tussen de lidstaten, het aan geen van beide lidstaten kan worden tegengeworpen dat hij de

---

<sup>94</sup> Conclusie A-G Mazák van 30 september 2010 bij C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH), NTFR 2011/82.

<sup>95</sup> A. Vroon, *Vreemd is niet gek*, Btw-brief 2011/29 van 8 maart 2011.

unierechtelijke bepalingen niet juist heeft geïmplementeerd.<sup>96</sup> Tevens vragen zij zich echter af, of het gebrek aan harmonisatie en afstemming tussen de lidstaten een belastingplichtige wel kan worden tegengeworpen. Kortom, moeten er aan misbruik, in het geval van een anomalie in de wetgeving, gevolgen voor de belastingplichtige worden verbonden? In paragraaf 4.6.2. ga ik hier verder op in.

## **4.6 Gevolgen van misbruik van recht**

Indien aan alle voorwaarden voor misbruik wordt voldaan, zullen de gevolgen, zoals deze in paragraaf 3.3. zijn beschreven, intreden. De feitelijke uitwerking van deze theoretische gevolgen zijn in Nederland nog niet aan bod gekomen, omdat de Hoge Raad tot nu toe het leerstuk misbruik van recht (of het Nederlandse leerstuk *fraus legis*) nog niet heeft toegepast in de omzetbelasting. Wel heeft Van Hilten reeds conclusie genomen in een zaak waarin naar haar mening weliswaar geen sprake is van misbruik, maar waarin zij toch het herdefiniëren van de transacties beschrijft.<sup>97</sup>

### **4.6.1 Herdefiniëren**

Om het belastingvoordeel, zoals dat in paragraaf 4.2. is omschreven, te neutraliseren, zijn verschillende herdefinities mogelijk. Allereerst kan het recht op aftrek worden geweigerd (input) door het Verenigd Koninkrijk. In dat geval verrijkt de schatkist van het Verenigd Koninkrijk. Ook kan over de leasetransacties in Duitsland alsnog btw worden geheven (output). In dat geval verrijkt de schatkist van Duitsland. Zoals ik in paragraaf 3.3.2. al heb aangegeven, kan het in internationale context voor de verdeling van de heffingsrechten van belang zijn welke van de twee situaties wordt gehanteerd. In de onderhavige situatie is echter lastig vast te stellen, welke van de twee gevolgen zou moeten intreden. Uitgegaan kan bijvoorbeeld worden van het standpunt dat een leasetransactie in ieder geval op grond van de Btw-richtlijn moet worden aangemerkt als een belaste prestatie, dat wil zeggen, heffing en aftrek van voorbelasting. Ongeacht waar heffing op grond van de regels omtrent de plaats van dienst, zou moeten plaatsvinden, komt het overeen met het (belaste) karakter van een leasetransactie om deze alsnog (ergens) te belasten. Het weigeren van aftrek van

---

<sup>96</sup> H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 4.2.

<sup>97</sup> Conclusie A-G Van Hilten van 1 oktober 2009 bij CPG 08/05317, LJN BK1057, punt 6.6.

voorbelasting impliceert namelijk dat sprake zou zijn van een vrijgestelde dienst (geen heffing, geen aftrek), wat niet in overeenstemming is met het btw-karakter van een leasetransactie. De rechter zal zich vervolgens moeten uitspreken over de vraag in welk van de twee betrokken lidstaten deze heffing dan alsnog zou moeten plaatsvinden.

Overigens is de situatie, zoals deze in het arrest RBSD aan de orde is gekomen, onder huidig positief recht niet meer mogelijk. Met de komst van de nieuwe regels inzake de plaats van dienst in 2010, wordt een levering van een ondernemer aan een andere ondernemer ("B2B") niet langer belast in de lidstaat van de dienstverrichter, maar in de lidstaat van de afnemer (in casu Vinci, oftewel het Verenigd Koninkrijk).

#### 4.6.2 Gevolgen bij een anomalie

In het geval van een anomalie in de wetgeving, die, in de woorden van Mazák, voortvloeit uit het stelsel zelf of, meer bepaald, ontstaat door verschillen in de toepassing van dat stelsel in de betrokken lidstaten, vraag ik mij af of het beginsel van misbruik van recht aan de belastingplichtige kan worden tegengeworpen. Zoals Van Kesteren en Soltysik reeds hebben aangegeven, kan de situatie in ieder geval niet aan één van de lidstaten worden tegengeworpen, omdat beide lidstaten in beginsel juist hebben geïmplementeerd.<sup>98</sup> Swinkels is overigens een geheel andere mening toegedaan. Zijns inziens zijn lidstaten namelijk zélf verantwoordelijk voor een verschil in interpretatie, omdat zij voldoende mogelijkheden hebben om hun nationale wetgeving onderling af te stemmen.<sup>99</sup> Daaruit leid ik af dat Swinkels de gevolgen van misbruik van recht bij de lidstaten neer wil leggen. De vraag bij welke lidstaat dit zou moeten worden neergelegd, beantwoordt hij echter niet. Ik sluit mij aan bij Van Kesteren en Soltysik, omdat in een geval van verschillende interpretatie mijns inziens de fout niet aan één van de lidstaten kan worden toegekend.

Van der Paardt stelt dat bij de inzet van misbruik van recht, de wetgever in veel gevallen zelf de mogelijkheden creëert die het makkelijk maken een belastingvoordeel te behalen.<sup>100</sup> Het gebrek aan harmonisatie is een voorbeeld van een mogelijkheid die de wetgever bewust creëert (heeft laten bestaan), waardoor het gemakkelijker wordt een belastingvoordeel te

---

<sup>98</sup> H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 4.2.

<sup>99</sup> J.J.P. Swinkels, *Fraus legis in Europees perspectief*, WFR 2006/1321, paragraaf 4.3.

<sup>100</sup> R.N.G. van der Paardt, *Misbruik van recht in de btw; de euforie voorbij?*, NTFR 2011/1858.

behalen. De vraag die dan, ook volgens Van Kesteren en Soltysik, opkomt, is of lidstaten die zelf niet verder wensen te harmoniseren, ondernemers misbruik van Europees recht kunnen verwijten.<sup>101</sup>

Volgens Van der Paardt gaat het in een dergelijk geval mis bij de voorwaarde van de strijdigheid met doel en strekking van de Btw-richtlijn.<sup>102</sup> Dat betekent dat naar de mening van Van der Paardt in het geval van gebrekkige harmonisatie (nimmer) aan misbruik kan worden toegekomen. Op basis van de voorgaande paragrafen lijkt mij dat een onjuiste conclusie. Ook in het geval van gebrekkige harmonisatie kan worden voldaan aan alle voorwaarden die zijn gesteld voor misbruik van recht. Wel vraag ik mij net als Van Kesteren, Soltysik en Van der Paardt af of de bijbehorende gevolgen wenselijk zijn. Net als Van Kesteren en Soltysik ben ik van mening dat in het geval van een verschil in interpretatie, niet aan één van de lidstaten kan worden tegengeworpen dat hij niet juist heeft geïmplementeerd.<sup>103</sup> Daarentegen kunnen de gevolgen van misbruik van recht ook niet zomaar aan de belastingplichtige worden tegengeworpen, aldus Swinkels.<sup>104</sup> Indien misbruik wordt geconstateerd in gevallen waarin gebruik is gemaakt van een anomalie in de wetgeving, moet de rechter er in mijn ogen voor kunnen kiezen om aan het geconstateerde misbruik geen gevolgen te verbinden. In die keuze moeten het bestrijden van misbruik, de vrijheid van de belastingplichtige en het rechtszekerheidsbeginsel in overweging worden genomen. Het resultaat van deze afweging zou ervoor moeten zorgen dat alleen de bonafide en niet de malafide keuze voor belastingbesparing wordt gehonoreerd.<sup>105</sup> Van Hilten geeft aan dat de grens tussen deze bonafide en malafide keuze niet scherp, maar wel steeds duidelijker wordt door jurisprudentie, zoals eigenlijk bij veel van de voorwaarden voor misbruik van recht het geval is.<sup>106</sup>

Volgens Van Kesteren en Soltysik zullen veel van de gevallen, waarbij misbruik is gemaakt van een verschil in interpretatie, kunnen worden opgelost met de fiscale

---

<sup>101</sup> H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 1.

<sup>102</sup> R.N.G. van der Paardt, *Misbruik van recht in de btw; de euforie voorbij?*, NTFR 2011/1858.

<sup>103</sup> H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 4.2.

<sup>104</sup> J.J.P. Swinkels, *Fraus legis in Europees perspectief*, WFR 2006/1321, paragraaf 4.3.

<sup>105</sup> Het verschil tussen de bonafide keuze en de malafide opzet wordt ook opgemerkt door Van Hilten in: Conclusie A-G Van Hilten van 1 oktober 2009 bij CPG 08/05317, LJN BK1057, punt 6.2.8.

<sup>106</sup> Zie hiervoor onder andere de conclusie van Swinkels in: J.J.P. Swinkels, *Abuse of EU VAT Law in Part Service*, *International VAT Monitor* 2009 (1), blz. 26-27.

interpretatie, een rechtsvindingsmethode die aan de vraag of sprake is van misbruik vooraf gaat.<sup>107</sup> Misbruik kan in deze gevallen wellicht door de belastingplichtige worden voorkomen, maar het is mogelijk dat de structuur op een andere grond strandt.

In situaties waarin het misbruik niet kan worden tegengeworpen aan de belastingplichtige, noch aan de lidstaten, kan nog steeds een situatie van oneigenlijk gebruik bestaan. Daar waar aan misbruik geen gevolgen worden verbonden, kan namelijk nog steeds wel sprake zijn van misbruik. Van de wetgever mag volgens Swinkels in deze gevallen een actieve rol worden verwacht, door bijvoorbeeld het opstellen van wettelijke bestrijdingsmaatregelen.<sup>108</sup> Daar sluit ik mij bij aan.

#### **4.7 Tussenconclusie**

In het arrest RBSD heeft het HvJ aangegeven dat geen reden is om misbruik van recht aan te nemen, omdat de transacties niet hebben plaatsgevonden tussen verbonden partijen. De transacties zijn niet als kunstmatig aan te merken, maar moeten worden gezien als normale handelstransacties onder normale handelsvoorwaarden. Het HvJ besteedt weinig aandacht aan de vraag of sprake is van een belastingvoordeel dat in strijd is met doel en strekking van de Btw-richtlijn.

In de literatuur ontstaat naar aanleiding van het arrest RBSD onder meer de vraag of het gebrek aan harmonisatie niet de ware reden is geweest voor het HvJ om te constateren dat geen sprake is van misbruik van recht. Indien de betrokken partijen wel als verbonden hadden kunnen worden aangemerkt, zou wel sprake zijn geweest van misbruik. De vraag die in die hypothetische situatie nog resteert, is of dat geconstateerde misbruik aan de belastingplichtige kan worden tegengeworpen. In het geval het misbruik volledig is te wijten aan een anomalie in de wetgeving, die voortvloeit uit het stelsel zelf of, meer bepaald, ontstaat door verschillen in de toepassing van dat stelsel in de betrokken lidstaten, kunnen de gevolgen van misbruik van recht mijns inziens niet altijd aan de belastingplichtige worden tegengeworpen. De rechter zal in dat geval een afweging moeten maken tussen het bestrijden van misbruik, de vrijheid van de belastingplichtige en de rechtszekerheid. Hij zal onderscheid

---

<sup>107</sup> H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 4.2.

<sup>108</sup> J.J.P. Swinkels, *Fraus legis in Europees perspectief*, WFR 2006/1321, paragraaf 4.5.



moeten maken tussen de bonafide belastingplichtige en de malafide belastingplichtige. Dit onderscheid is nu nog onscherp, maar kan door jurisprudentie worden ingevuld.

## 5 Misbruik door facultatieve bepalingen of overgangsrecht

### 5.1 Inleiding

Een tweede geval van een grensoverschrijdende situatie waarvan een belastingplichtige misbruik zou kunnen maken, betreft de situatie waarin de ene lidstaat wel en de andere lidstaat niet heeft gekozen voor de implementatie van een facultatieve bepaling uit de Btw-richtlijn, of wanneer de ene lidstaat wel gebruik maakt van overgangsrecht en de andere lidstaat niet. Deze situaties zullen afwisselend aan de hand van twee voorbeelden in dit hoofdstuk verder worden uitgewerkt.

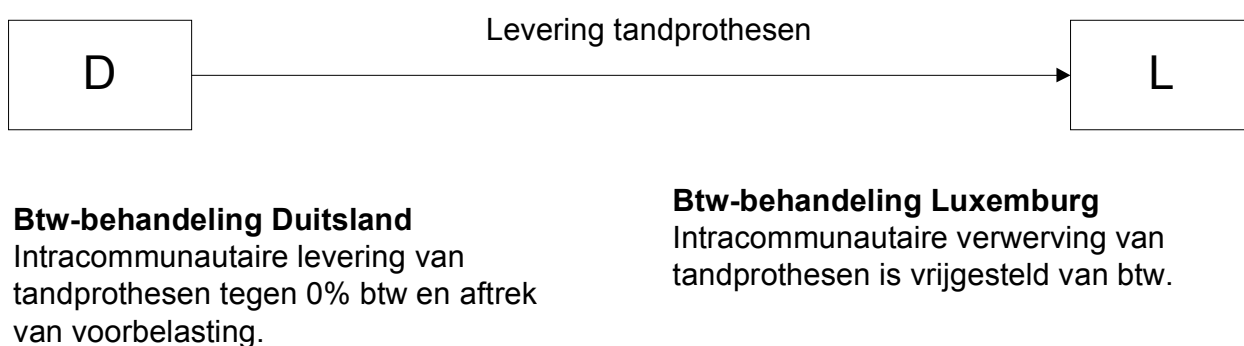
Een voorbeeld van een situatie waarin gebruik kan worden gemaakt van een verschil in implementatie van een facultatieve bepaling uit de Btw-richtlijn, wordt genoemd door Swinkels.<sup>109</sup> Swinkels geeft aan dat Frankrijk geen gebruik heeft gemaakt van de facultatieve bepaling uit artikel 137, eerste lid, onderdeel a van de Btw-richtlijn. Het is de lidstaten op basis van deze bepaling toegestaan om aan de belastingplichtige de keuze te laten om bepaalde financiële activiteiten, zoals bijvoorbeeld het verlenen van krediet of financiële bemiddeling, belast te verrichten in plaats van vrijgesteld. Indien een Franse ondernemer dergelijke activiteiten verricht voor een ondernemer die is gevestigd in een andere lidstaat, welke heeft gekozen deze optie niet aan de belastingplichtige over te laten, kan een situatie van niet-heffing ontstaan. Een dergelijke situatie is schematisch weergegeven in figuur 2.



*Figuur 2. Verschil in implementatie van facultatieve bepaling*

<sup>109</sup> Uit J.J.P. Swinkels, *Fraus legis in Europees perspectief*, WFR 2006/1321, paragraaf 4.4., het voorbeeld is reeds eerder aangehaald in J.J.P. Swinkels, *Belastingneutraliteit en grensoverschrijdende dienstverlening in Europa*, WFR 2001/1514.

Een voorbeeld van een situatie waarin gebruik kan worden gemaakt van de aanwezigheid van overgangsrecht, kan worden ontleend aan het arrest Eurodental<sup>110</sup>. In het arrest Eurodental zelf is sprake van een situatie van dubbele heffing, dat wil zeggen, de intracommunautaire levering van tandprothesen wordt belast in de ene lidstaat, terwijl in de andere lidstaat geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. De omgekeerde levering van tandprothesen ziet er als volgt uit<sup>111</sup>:



*Figuur 3. Verschil in nationale wetgeving door overgangsrecht*

Bovenstaande verschil in nationale wetgeving wordt veroorzaakt door een overgangsbepaling die wordt gehanteerd in het Duitse belastingstelsel, namelijk het recht op aftrek van voorbelasting voor de intracommunautaire leverancier.<sup>112</sup>

In de volgende paragrafen zullen bovenstaande situaties worden besproken aan de hand van de voorwaarden voor misbruik van recht. Omdat de voorwaarde voor het wezenlijke doel in een specifieke situatie apart zal moeten worden beoordeeld, wordt een bespreking van deze voorwaarde achterwege gelaten en wordt aangenomen dat de belastingplichtige de transacties heeft verricht met het wezenlijke doel een belastingvoordeel te behalen.

<sup>110</sup> HvJ EG 7 december 2006, C-240/05 (Eurodental), NTFR 2007/157.

<sup>111</sup> Dit voorbeeld is ontleend aan H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 5.1, en J.J.P. Swinkels, *VAT Saving Solutions and Abuse of Law*, International VAT Monitor 2007 (4), blz. 336.

<sup>112</sup> Dit blijkt uit HvJ EG 7 december 2006, C-240/05 (Eurodental), NTFR 2007/157, r.o. 17.

## 5.2 *Belastingvoordeel*

Bovengenoemde situaties vertonen enkele overeenkomsten met de situatie uit RBSD. Ook bij deze transacties zijn twee ondernemingen uit verschillende lidstaten betrokken. In figuur 2 (facultatieve bepaling) behandelen beide lidstaten de dienst anders; in de ene lidstaat kan de belastingplichtige kiezen voor de optie belaste dienst, waardoor in die lidstaat recht op aftrek ontstaat. De andere lidstaat biedt deze optie niet en merkt de levering van de dienst als vrijgesteld aan. Indien de regels voor de plaats van dienst dan voorschrijven dat de dienst belast is in de laatstgenoemde lidstaat, dan zien we een soortgelijk heffingslek als bij RBSD het geval is geweest: aftrek in de ene lidstaat (input) en vrijgesteld in de andere lidstaat (output). Het gaat hier dus om een vrijgestelde ondernemer, die recht op aftrek van voorbelasting geniet. Uit het arrest Halifax<sup>113</sup> (zie ook paragraaf 3.2.2.2.) blijkt dat een vrijgestelde ondernemer, die recht op aftrek van voorbelasting creëert, onder voorwaarden kan worden aangemerkt als een ondernemer die een belastingvoordeel behaalt, dat in strijd is met doel en strekking van de Btw-richtlijn. Alhoewel het al dan niet behalen van een belastingvoordeel in ieder afzonderlijke situatie apart moet worden behandeld, ga ik er voor het vervolg van dit hoofdstuk vanuit dat in de bovengenoemde situatie sprake is van een behaald belastingvoordeel.

Ook in figuur 3 (overgangsrecht) zien we een uiteindelijk vrijgestelde handeling, ten aanzien waarvan de ondernemer wel recht op aftrek van voorbelasting geniet. De situatie is mijns inziens vergelijkbaar met de situatie in figuur 2, met als verschil dat figuur twee de levering van een dienst betreft en figuur 3 de (intracommunautaire) levering van een goed. Alhoewel het al dan niet behalen van een belastingvoordeel in ieder afzonderlijke situatie apart moet worden behandeld, ga ik er voor het vervolg van dit hoofdstuk vanuit dat ook in de situatie in figuur 3 sprake is van een behaald belastingvoordeel.

## 5.3 *Strijd met doel en strekking*

Bovenstaande situaties verschillen ook wezenlijk met de zaak RBSD, omdat de oorzaak van het ontstane heffingslek niet is gelegen in een verschillende interpretatie door de lidstaten, maar in een mogelijkheid die is opgenomen in de Btw-richtlijn zelf, namelijk door de keuze een facultatieve bepaling te implementeren of door het bestaan van overgangsrecht.

---

<sup>113</sup> HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 80.

### 5.3.1 Overgangsbepalingen

Uit het arrest Halifax kan allereerst worden afgeleid dat een vrijgestelde ondernemer met recht op aftrek van voorbelasting onder voorwaarden een belastingvoordeel behaalt dat in strijd is met doel en strekking van de Btw-richtlijn.<sup>114</sup> Indien echter gebruik wordt gemaakt van overgangsbepalingen (zie hiervoor figuur 3), stellen Van Kesteren en Soltysik dat misbruik van het unierecht niet mogelijk is.<sup>115</sup> Zij leiden uit het arrest *Idéal Tourisme*<sup>116</sup> af, dat een lidstaat in een dergelijk geval geen beroep kan doen op het unierecht, juist omdat de lidstaat met het behoud van de overgangsbepaling afwijkt van het unierecht. Het heffingslek vindt zijn oorzaak in dat geval niet in het unierecht (Btw-richtlijn), zodat een strijd met doel en strekking van de Btw-richtlijn in ieder geval niet mogelijk is.

Ook Swinkels lijkt tot de conclusie te komen dat een strijd met doel en strekking van de Btw-richtlijn niet aan de orde is, indien het voordeel is behaald door toepassing van een overgangsbepaling. Hij schrijft dat aan een ondernemer het leerstuk misbruik van recht niet kan worden tegengeworpen, omdat het verschil in behandeling tussen de lidstaten inherent is aan de overgang naar een geharmoniseerd systeem en de faciliteiten die daarvoor in de Btw-richtlijn zijn getroffen.<sup>117</sup> Hij leidt dit impliciet af uit het arrest *Eurodental*.<sup>118</sup> Swinkels lijkt, in tegenstelling tot Van Kesteren en Soltysik, hier te constateren dat een situatie met toepassing van een overgangsbepaling zich wél binnen het unierecht afspeelt.

De mening van Van Kesteren en Soltysik deel ik niet. Alhoewel de inhoud van een overgangsbepaling altijd nationaal recht zal inhouden, omdat het gaat om het door een lidstaat mogen behouden van een nationale regeling, die zonder toestemming in strijd zou zijn met de Btw-richtlijn, is mijns inziens het bestaan van een overgangsbepaling gefaciliteerd door unierecht en daardoor onderdeel van unierecht. Ik sluit mij daarom aan bij Swinkels. Gebruik van een overgangsbepaling kan mijns inziens geen strijd met de Btw-richtlijn opleveren, juist omdat het bestaansrecht van deze overgangsbepaling uit de Btw-richtlijn zelf kan worden

---

<sup>114</sup> HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 80.

<sup>115</sup> H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Solytsik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 5.2.

<sup>116</sup> HvJ EG 13 juli 2000, C-36/99 (*Idéal Tourisme NV*), NTFR 2000/1068, r.o. 38. In het arrest komt het verschil in behandeling tussen internationaal personenvervoer per touringcar en per luchtvervoer aan de orde, welk verschil bestaat door een overgangsbepaling. In het arrest komt misbruik van recht niet aan de orde, maar wel het bestaan van overgangsbepalingen en in welke verhouding deze met de Europese harmonisatie staan.

<sup>117</sup> J.J.P. Swinkels, *VAT Saving Solutions and Abuse of Law*, *International VAT Monitor* 2007 (4), blz. 336-337.

<sup>118</sup> HvJ EG 7 december 2006, C-240/05 (*Eurodental*), NTFR 2007/157, r.o. 55-57.

ontleend. Een overgangsbepaling creëert weliswaar een nationale wetgeving, die niet volledig in overeenstemming is met bepalingen uit de Btw-richtlijn, maar dit betekent mijns inziens niet dat overgangsbepalingen geen deel uitmaken van unierecht. Zowel het standpunt van Van Kesteren en Soltysik, als het standpunt van Swinkels leiden overigens tot de conclusie dat het leerstuk misbruik van recht in situaties waarbij gebruik is gemaakt van overgangsrecht, geen toepassing kan vinden.

### 5.3.2 Facultatieve bepalingen

De conclusie van Van Kesteren en Soltysik kan niet zonder meer gelden voor situaties waarin het heffingslek zijn oorzaak vindt in het bestaan van een facultatieve bepaling. Facultatieve bepalingen zijn immers wel onderdeel van de Btw-richtlijn en dus van het unierecht. Ten aanzien van het gebruik van facultatieve bepalingen komen dan ook zowel Van Kesteren en Soltysik als Swinkels tot de conclusie dat nationaal recht in dergelijke gevallen altijd in overeenstemming is met de Btw-richtlijn en dat een strijd met doel en strekking daarvan niet mogelijk is. Verschillen tussen nationale wetgeving van lidstaten is een logisch gevolg van het opnemen van facultatieve bepalingen, aldus Swinkels,<sup>119</sup> en aan misbruik kan niet worden toegekomen.<sup>120</sup> Van Kesteren en Soltysik geven aan dat facultatieve bepalingen het gevolg zijn van de nog niet voltooide harmonisatie in de btw. Alhoewel dit gebrek aan harmonisatie aan geen van beide lidstaten kan worden tegengeworpen, is een feit dat zij medeverantwoordelijk zijn voor het bestaan van keuzemogelijkheden in de Btw-richtlijn.<sup>121</sup> De belastingplichtige misbruik verwijten, zou hier dan ook niet op zijn plaats zijn.

## 5.4 Gevolgen

Zoals blijkt uit de bovenstaande paragraaf kan, in het geval gebruik is gemaakt van een verschil in nationale wetgeving door toepassing van een facultatieve bepaling of door het bestaan van overgangsrecht, niet worden toegekomen aan het leerstuk misbruik van recht, omdat een behaald belastingvoordeel niet in strijd kan worden geacht met doel en strekking van de Btw-richtlijn.

---

<sup>119</sup> J.J.P. Swinkels, *VAT Saving Solutions and Abuse of Law*, International VAT Monitor 2007 (4), blz. 336.

<sup>120</sup> J.J.P. Swinkels, *Fraus legis in Europees perspectief*, WFR 2006/1321, paragraaf 4.4.

<sup>121</sup> H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Solytsik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 7.2.

Ondanks het feit dat deze situaties niet met het leerstuk misbruik van recht kunnen worden bestreden, kan nog steeds een onwenselijk belastingvoordeel worden gecreëerd. Zowel Van Kesteren en Solytsik als Swinkels zijn van mening dat in deze gevallen een taak voor de richtlijngever en/of de nationale wetgever is weggelegd.<sup>122</sup> Swinkels acht deze aanpassingen overigens niet alleen in het belang van de lidstaten zelf, maar ook noodzakelijk voor de belastingplichtigen die zich niet wensen te wagen aan fiscaal vriendelijke constructies. Volgens Swinkels levert het gebrek aan mogelijkheden tot ingrijpen door de lidstaten in situaties van grensoverschrijdend misbruik, een concurrentievervalsing op.<sup>123</sup> In dat geval is het mijns inziens zelfs een plicht van de richtlijngever dan wel de nationale wetgevers om de grensoverschrijdende gaten zo spoedig mogelijk te dichten, door bijvoorbeeld het opstellen van anti-misbruikbepalingen.

## 5.5 *Tussenconclusie*

Naast een verschil in interpretatie zijn nog twee grensoverschrijdende situaties denkbaar, waarvan door belastingplichtigen misbruik kan worden gemaakt. Door het bestaan van facultatieve bepalingen kan de nationale wetgeving van verschillende lidstaten wellicht overeenstemmen met de Btw-richtlijn, maar niet met elkaar. Daarnaast kan het een lidstaat zijn toegestaan nationale wetgeving te behouden, ondanks het feit dat deze afwijkt van de Btw-richtlijn. Het gaat om overgangsbepalingen.

Beide verschillen kunnen een belastingvoordeel voor de belastingplichtige opleveren. In de literatuur wordt echter een strijd met doel en strekking van de Btw-richtlijn niet mogelijk geacht, omdat het bestaan van beide bepalingen min of meer inherent is aan de Btw-richtlijn zelf. Het gebruik van deze verschillen kan niet met het leerstuk misbruik van recht worden bestreden.

Dit neemt niet weg dat onwenselijk gebruik van verschillen in nationale wetgeving blijft bestaan. Voor het wegnemen van deze onwenselijkheden, ligt voor de literatuur een taak weggelegd voor de richtlijngever en/of de nationale wetgever.

---

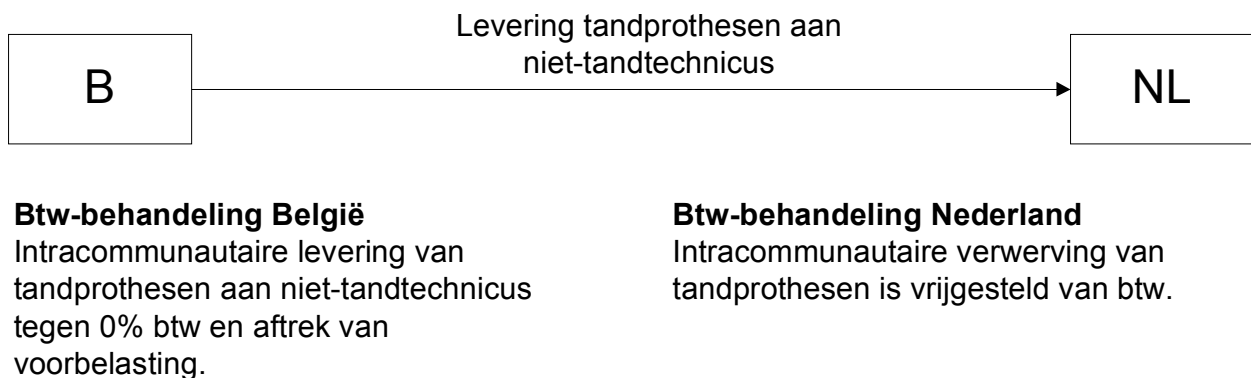
<sup>122</sup> Zie hiervoor H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Solytsik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 7.2., J.J.P. Swinkels, *VAT Saving Solutions and Abuse of Law*, International VAT Monitor 2007 (4), blz. 341-342 en J.J.P. Swinkels, *Fraus legis in Europees perspectief*, WFR 2006/1321, paragraaf 5.

<sup>123</sup> J.J.P. Swinkels, *VAT Saving Solutions and Abuse of Law*, International VAT Monitor 2007 (4), blz. 342.

## 6 Misbruik door een gebrek aan (juiste) implementatie

### 6.1 Inleiding

Tot slot is een grensoverschrijdende situatie mogelijk, waarin de belastingplichtige gebruik maakt van het gebrek aan juiste en/of tijdige implementatie door een lidstaat. Omdat richtlijnen geen rechtstreekse werking hebben, moeten deze door de lidstaten eerst worden omgezet in nationale wetgeving. In sommige gevallen kan een lidstaat een bepaling uit de Btw-richtlijn niet of niet juist hebben omgezet in nationale wetgeving, zodat deze afwijkt van de Btw-richtlijn. Een voorbeeld (figuur 4) ontleen ik aan het arrest VDP Dental Laboratory:<sup>124</sup>



Figuur 4: Verschil door onjuiste implementatie door een van de lidstaten

In de volgende paragrafen zal de bovenstaande situatie worden besproken aan de hand van de voorwaarden voor misbruik van recht. Omdat de voorwaarde voor het wezenlijke doel in een specifieke situatie apart zal moeten worden beoordeeld, wordt een bespreking van deze voorwaarde achterwege gelaten en wordt aangenomen dat de belastingplichtige de transacties heeft verricht met het wezenlijke doel een belastingvoordeel te behalen.

<sup>124</sup> HvJ EG 14 december 2006, C-401/05 (VDP Dental Laboratory), BNB 2007/94. Het voorbeeld is tevens aan de orde gekomen in: H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 6.1. In het arrest VDP Dental Laboratory is overigens de vraag of sprake is van misbruik van recht niet aan de orde gekomen. De vraag hoe de unierechtelijke vrijstelling moet worden uitgelegd, is wel door het HvJ beantwoord.



## 6.2 *Belastingvoordeel*

In het arrest VDP Laboratory is de vraag of sprake is van misbruik van recht, niet aan de orde gekomen. De vraag of in het geval van een gebrekkige of een volledig gebrek aan implementatie, sprake kan zijn van misbruik van recht, is in de jurisprudentie nog niet aan de orde gekomen. Ik beperk mij dan ook tot een bespreking van de bestaande literatuur omtrent deze vraag.

Figuur 4 vertoont, net als figuur 2 en 3, overeenkomsten met de situatie uit het arrest RBSD. Er zijn twee ondernemingen uit verschillende lidstaten betrokken bij de (intracommunautaire) levering van een goed. Beide lidstaten behandelen de levering anders, doordat de levering in de lidstaat van vertrek is vrijgesteld met behoud van recht op aftrek van voorbelasting, terwijl de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst is vrijgesteld. Daardoor ontstaat een soortgelijk heffingslek als bij RBSD het geval is geweest: aftrek in de ene lidstaat (input) en vrijgesteld in de andere lidstaat (output). Het gaat hier dus om een vrijgestelde ondernemer, die recht op aftrek van voorbelasting geniet. Uit het arrest Halifax<sup>125</sup> (zie ook paragraaf 3.2.2.2.) blijkt dat een vrijgestelde ondernemer, die recht op aftrek van voorbelasting creëert, kan worden aangemerkt als een ondernemer die een belastingvoordeel behaalt, dat in strijd is met doel en strekking van de Btw-richtlijn. Alhoewel het al dan niet behalen van een belastingvoordeel in ieder afzonderlijke situatie apart moet worden behandeld, ga ik er voor het vervolg van dit hoofdstuk vanuit dat in de bovengenoemde situatie sprake is van een behaald belastingvoordeel.

## 6.3 *Strijd met doel en strekking*

Indien vast kan worden gesteld dat sprake is van een behaald belastingvoordeel, is de vraag of het gebruik van de onjuiste implementatie door een lidstaat, aan een belastingplichtige kan worden tegengeworpen.

Van Kesteren en Soltysik menen van niet.<sup>126</sup> Zij sluiten aan bij het standpunt dat zij inzake overgangsbepalingen al eerder aanhaalden: niet het unierecht, maar nationaal recht maakt een constructie van de belastingplichtige mogelijk. Een lidstaat die de Btw-richtlijn niet of niet juist heeft geïmplementeerd, past namelijk niet de Btw-richtlijn, maar een afwijkende

---

<sup>125</sup> HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 80.

<sup>126</sup> Zoals blijkt uit H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 6.2.

nationale regel toe. Misbruik van het unierecht is derhalve niet mogelijk en kan dan ook niet aan de belastingplichtige worden tegengeworpen. Het is aan de lidstaat om het nationale recht in overeenstemming te brengen met de Btw-richtlijn, alvorens aan het leerstuk misbruik van recht kan worden toegekomen.

Ook Swinkels<sup>127</sup> is van mening dat misbruik van recht niet aan een belastingplichtige kan worden tegengeworpen in het geval van een onjuiste implementatie of een volledig gebrek aan implementatie. Als voorbeeld geeft hij aan dat de medische vrijstelling in veel lidstaten nog steeds te ruim wordt uitgelegd, zodat onder nationale wetgeving een dienst kan zijn vrijgesteld, terwijl deze op grond van de Btw-richtlijn had moeten worden belast. Belastingplichtigen die gebruik maken van deze gebrekkige implementatie, kunnen naar de mening van Swinkels niet worden beschuldigd van misbruik van recht. Zij mogen vertrouwen op de nationale wetgeving, ook al wijkt deze af van de Btw-richtlijn.

Alhoewel Van Kesteren en Soltysik opnieuw een andere reden formuleren dan Swinkels, komen beide tot de conclusie dat misbruik van recht, in situaties van gebrekkige implementatie of een volledig gebrek aan implementatie, niet aan de orde kan zijn. Op grond van het bovenstaande sluit ik mij overigens aan bij de reden die Van Kesteren en Soltysik geven voor de conclusie dat aan misbruik niet wordt toegekomen. In het geval van gebrekkige implementatie is er namelijk mijns inziens, in tegenstelling tot het geval is bij overgangsbepalingen, sprake van nationaal recht dat zonder toestemming afwijkt van de Btw-richtlijn en daarmee dan ook geen onderdeel meer uitmaakt van unierecht.

## **6.4 Gevolgen**

Geconstateerd moet worden dat in geval van gebrekkige implementatie of een volledig gebrek aan implementatie, niet kan worden toegekomen aan het leerstuk misbruik van recht. Aan de handelingen van een belastingplichtige, die gebruik maakt van een gebrekkige implementatie kunnen in het licht van misbruik van recht dan ook geen gevolgen worden verbonden.

In het geval van gebrekkige implementatie bestaat niet alleen de taak, maar zelfs de plicht voor een lidstaat om het nationale recht in overeenstemming te brengen met de Btw-richtlijn. Heeft een lidstaat niet of gebrekkig geïmplementeerd, dan dreigt namelijk een inbreukprocedure op grond van artikel 258 van het Verdrag betreffende de werking van de

---

<sup>127</sup> In: J.J.P. Swinkels, *VAT Saving Solutions and Abuse of Law*, International VAT Monitor 2007 (4), blz. 335-336.

Europese Unie (hierna: "VWEU"). De Europese Commissie kan op grond van dit artikel de lidstaat die zijn verplichtingen niet is nagekomen, verzoeken dit alsnog te doen. Komt de lidstaat binnen de vastgestelde termijn niet alsnog zijn verplichtingen na, dan kan de Europese Commissie nakoming afdwingen door de zaak aanhangig te maken bij het HvJ.

## **6.5 Tussenconclusie**

Op grond van het bovenstaande kom ik tot de conclusie dat aan misbruik van recht niet kan worden toegekomen in situaties waarin gebruik is gemaakt van een gebrekkige implementatie of een volledig gebrek aan implementatie door een van de lidstaten. Nationaal recht dat, zonder toestemming, afwijkt van de Btw-richtlijn, maakt geen onderdeel uit van unierecht. Een strijdigheid met doel en strekking van de Btw-richtlijn is dan ook niet langer mogelijk.

Het is de verplichting van een lidstaat om het nationale recht in overeenstemming te brengen met het unierecht. Tegen een lidstaat die zijn verplichtingen niet is nagekomen, kan door de Europese Commissie een inbreukprocedure worden gestart.

## 7 Verhouding tot anti-misbruikbepalingen

Voorafgaand aan de vraag of sprake is van misbruik van recht, wordt in de literatuur vaak de vraag gesteld, of ondanks het bestaan van anti-misbruikbepalingen, een beroep op het leerstuk misbruik van recht nog wel mogelijk is.

### 7.1 *Inleiding*

Artikel 395 van de Btw-richtlijn beschrijft een procedure aan de hand waarvan lidstaten gemachtigd kunnen worden om bijzondere, afwijkende bepalingen in de nationale wetgeving op te nemen, ter bestrijding van belastingfraude of -ontwijking. Daarnaast is er in de Btw-richtlijn een aantal artikelen opgenomen, waarmee het implementeren van specifieke anti-misbruikbepalingen mogelijk wordt gemaakt.<sup>128</sup> In het arrest Kofoed is aan de orde geweest of het leerstuk misbruik van recht kan worden ingeroepen, indien de nationale wetgeving van de lidstaat geen anti-misbruikbepaling kent, terwijl de lidstaat vanuit unierechtelijk perspectief wel de mogelijkheid heeft gehad een anti-misbruikbepaling op te nemen. Mijns inziens zijn in het kader van anti-misbruikbepalingen een drietal situaties mogelijk, waarin kan worden afgevraagd of een beroep op het leerstuk misbruik van recht mogelijk is:

- De lidstaat heeft geen maatregelen tegen misbruik genomen, maar had dit op grond van het unierecht wel kunnen doen;
- De lidstaat heeft specifieke maatregelen tegen misbruik genomen;
- De lidstaat heeft een algemene maatregel tegen misbruik in de nationale wet opgenomen.

Bovenstaande situaties zal ik hieronder achtereenvolgens bespreken.

### 7.2 *De lidstaat heeft geen maatregelen genomen*

In de jurisprudentie is de vraag, of misbruik kan worden toegepast in situaties waarin een anti-misbruikbepaling wel had kunnen worden opgenomen, maar niet is opgenomen in de nationale wetgeving, nog niet aan de orde gekomen noch beantwoord door het HvJ. In de literatuur wordt over deze vraag wel gediscussieerd.

---

<sup>128</sup> Zie hiervoor de artikelen 11, 19, 80, 131 en 158, tweede lid van de Btw-richtlijn.

Zo vraagt onder meer Swinkels<sup>129</sup> zich af of misbruik van recht kan worden toegepast indien wettelijke bestrijdingsmaatregelen mogelijk zijn, maar niet worden toegepast. De vraag stellen is deze beantwoorden, maar helaas laat Swinkels dit na. Hij merkt wel op dat van de wetgever zijns inziens ter zake van de bestrijding van oneigenlijk gebruik van belastingwetgeving een actieve rol mag worden verwacht. Daaruit leid ik af dat Swinkels in ieder geval van mening is dat een lidstaat zoveel mogelijk van de mogelijkheden om anti-misbruikbepalingen op te nemen, gebruik dient te maken. Ik kan uit zijn bewoordingen echter niet duidelijk opmaken of hij ook van mening is dat een lidstaat die dit nalaat, misbruik niet meer aan een belastingplichtige kan tegenwerpen. Uit zijn conclusie leid ik af dat Swinkels van mening is dat de rechter pas daadwerkelijk oneigenlijk misbruik kan bestrijden, indien de wetgever zich uiterst heeft ingespannen om misbruik te voorkomen. Opnieuw kan ik uit zijn bewoordingen echter niet duidelijk opmaken welke mening Swinkels op dit gebied is toegedaan. Later schrijft Swinkels<sup>130</sup> over anti-misbruikbepalingen dat, indien lidstaten geen maatregelen hebben genomen om misbruikhandelingen of btw-ontwijkende structuren te voorkomen, dit een “negatief effect” kan hebben op de mogelijkheid van een lidstaat om het leerstuk misbruik van recht in te roepen. Ook uit deze bewoordingen blijkt mijns inziens onvoldoende duidelijk of Swinkels van mening is dat de lidstaten in dergelijke gevallen helemáál geen beroep op het leerstuk mogen doen.

Van Hilten<sup>131</sup> lijkt in tegenstelling tot Swinkels, uit het arrest Kofoed af te leiden dat de omstandigheid dat een lidstaat een in een richtlijn voorziene anti-misbruikbepaling niet heeft geïmplementeerd, op zichzelf niet met zich meebrengt dat aan een belastingplichtige geen misbruik kan worden tegengeworpen. Opvallend is dat volgens Van Hilten, Swinkels dezelfde mening is toegedaan, terwijl dit mijns inziens op zijn minst onvoldoende duidelijk blijkt uit zijn bewoordingen.

Van der Paardt is een geheel andere mening toegedaan. Het is volgens hem immers aan de wetgever om deugdelijke wetgeving te maken en het doel en de strekking van hetgeen de wetgever met de belastingregels wil bereiken, dient de wetgever dan ook zorgvuldig in

---

<sup>129</sup> J.J.P. Swinkels, *Fraus legis in Europees perspectief*, WFR 2006/1321, paragraaf 4.5.

<sup>130</sup> J.J.P. Swinkels, *VAT Saving Solutions and Abuse of Law*, International VAT Monitor 2007 (4), blz. 341.

<sup>131</sup> Conclusie A-G Van Hilten van 14 april 2011 bij zaak CPG 09/03207, LJN BQ4321 punt 6.7.5. en 6.7.7.

wettelijke bepalingen te vatten. Het is té gemakkelijk om terug te vallen op de rechterlijke instanties om de beoogde doelstellingen van de (onzorgvuldige) wetgeving te repareren.<sup>132</sup>

Uit de literatuur blijkt mijns inziens onvoldoende duidelijk of een lidstaat die maatregelen had kunnen nemen, maar dit niet heeft gedaan, zich nog kan beroepen op het leerstuk misbruik van recht. Ondanks dat lijkt het mij, net als Van der Paardt, juist doen voorkomen dat lidstaten, die de mogelijkheid hebben gehad misbruik te voorkomen, maar die mogelijkheid (bewust) niet hebben benut, niet als zogenoemd laatste redmiddel naar het in de rechtspraak ontwikkelde, ongeschreven leerstuk misbruik van recht mogen grijpen.

### **7.3 De lidstaat heeft specifieke maatregelen genomen**

In de literatuur wordt weinig aandacht besteedt aan gevallen waarin de lidstaat ervoor heeft gekozen gebruik te maken van specifieke maatregelen om misbruik te voorkomen.

Alleen Swinkels<sup>133</sup> leidt uit het arrest Halifax af, dat het leerstuk misbruik van recht kan worden toegepast, ook al heeft een lidstaat specifieke maatregelen genomen om misbruik te voorkomen.

Het arrest Weald Leasing<sup>134</sup> biedt mogelijk meer duidelijkheid. In het arrest wordt door belastingplichtigen namelijk een op basis van artikel 395 van de Btw-richtlijn getroffen nationale regeling ontweken. Toch heeft het HvJ geen aanleiding gezien het toetsen van het leerstuk misbruik van recht achterwege te laten.

Uit bovenstaand standpunt van Swinkels, het arrest Weald Leasing en het verdere gebrek aan (veel) jurisprudentie of literatuur op dit gebied leid ik af dat in het geval een lidstaat wel gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid specifieke maatregelen op te nemen in de nationale wetgeving, dit geen belemmering vormt voor de toepassing van het leerstuk misbruik van recht.

### **7.4 De lidstaat heeft een algemene maatregel genomen**

Soms kiezen lidstaten ervoor geen specifieke maatregelen, maar een algemene maatregel ter bestrijding van misbruik in de nationale wetgeving op te nemen. Onder andere Frankrijk en

---

<sup>132</sup> R.N.G. van der Paardt, *Misbruik in de btw; de euforie voorbij?*, NTFR 2011/1858, slotparagraaf.

<sup>133</sup> J.J.P. Swinkels, *Halifax Day: Abuse of Law in European VAT*, International VAT Monitor 2006 (3), blz. 178.

<sup>134</sup> HvJ EG 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), V-N 2011/8.18, r.o. 6.

Duitsland hebben een dergelijke algemene anti-misbruikbepaling in de nationale wetgeving opgenomen.<sup>135</sup>

Swinkels<sup>136</sup> leidt uit het arrest Kofoed af dat een lidstaat het misbruikbeginsel aan een belastingplichtige mag tegenwerpen, ook indien een lidstaat geen specifieke maatregelen, maar een algemene maatregel heeft genomen om misbruik te voorkomen.

Zeer opvallend is het standpunt van Van Slooten. Volgens Van Slooten<sup>137</sup> omvat de omschrijving "belastingfraude en -ontwijking", zoals deze is neergelegd in artikel 395 van de Btw-richtlijn, mede misbruik van recht. Dit betekent dat het beginsel misbruik van recht zou zijn gecodificeerd en dat het ongeschreven unierechtelijke beginsel, zoals dat in de rechtspraak is ontwikkeld, niet langer aan de orde is. Dit lijkt mij onwaarschijnlijk, om een reden die Van Slooten overigens zelf wordt aangevoerd. Ook voordat het arrest Halifax door het HvJ werd gewezen, bevatte de Zesde Richtlijn een bepaling (artikel 27, eerste lid) zoals nu artikel 395 van Btw-richtlijn luidt. Als deze bepaling mede misbruik zou omvatten, had het HvJ geen aanleiding gezien in de rechtspraak een leerstuk misbruik van recht te ontwikkelen.

Voor mijn standpunt vind ik steun bij A-G Maduro<sup>138</sup> en A-G Van Hilten<sup>139</sup>, die ook geen strijd met artikel 27, eerste lid van de Zesde Richtlijn (oud) en dus artikel 395 van de Btw-richtlijn, zien.

## 7.5 *Tussenconclusie*

Voorafgaand aan de vraag of sprake is van misbruik van recht, moet eerst worden bepaald of wel kan worden toegekomen aan het leerstuk misbruik van recht. Beperken bestaande anti-misbruikbepalingen of mogelijkheden deze op te nemen in de nationale wetgeving de toepassing van het leerstuk misbruik van recht?

Betreffende het geval de lidstaat wel de mogelijkheid heeft gehad een anti-misbruikbepaling op te nemen, maar dit niet heeft gedaan, klinken vanuit de literatuur verschillende geluiden. Ik sluit mij op dit gebied aan bij Van der Paardt, die van mening is dat

---

<sup>135</sup> Dit blijkt uit S. de Monès e.a., *Abuse of Tax Law across Europe (part 1)*, EC Tax Review 2010 (2), blz. 86 en 91.

<sup>136</sup> J.J.P. Swinkels, *Abuse of EU VAT Law*, International VAT Monitor 2011 (4), paragraaf 5.

<sup>137</sup> G.J. van Slooten, *Misbruik van recht en de nieuwe btw-uitvoeringsverordening. Halifax no more?*, WFR 2010/1562, paragraaf 2.3.1.

<sup>138</sup> Conclusie A-G Maduro van 7 april 2005 bij HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, punt 76 tot en met 80.

<sup>139</sup> Conclusie A-G Van Hilten van 14 april 2011 bij zaak CPG 09/03207, LJV BQ4321 punt 6.7.3.

het leerstuk misbruik van recht in ieder geval met grote behoedzaamheid moet worden toegepast, omdat het de taak van de wetgever is voor deugdelijke wetgeving te zorgen.

Over de situatie waarin een lidstaat wel specifieke maatregelen heeft getroffen om misbruik te voorkomen, lijken literatuur en jurisprudentie overeen te stemmen. In dat geval wordt toepassing van het leerstuk misbruik van recht niet belemmerd.

Alhoewel ook over de situatie waarin een lidstaat een algemene maatregel heeft getroffen om misbruik te voorkomen, geen consensus bestaat, kan als leidend worden aangemerkt dat ook in deze situatie toepassing van het leerstuk misbruik recht niet wordt belemmerd.



## 8 Conclusie

Op basis van het voorgaande moet de onderstaande vraag als volgt worden beantwoordt:

*In hoeverre kan het Europese beginsel van misbruik van recht aan een belastingplichtige worden tegengeworpen, indien het behaalde en beoogde belastingvoordeel voortvloeit uit:*

- 1. Een verschil in interpretatie tussen lidstaten, of*
- 2. Een verschil in nationale implementatie van facultatieve bepalingen of overgangsbepalingen tussen lidstaten, of*
- 3. Een gebrek aan (juiste) implementatie door een lidstaat van de Europese Unie op het gebied van de omzetbelasting?*

Het beginsel van misbruik van recht kan in internationale context slechts beperkt worden toegepast, ofwel omdat geen strijd met doel en strekking van de Btw-richtlijn aanwezig is, ofwel omdat de gevolgen van misbruik niet aan de belastingplichtige kunnen worden tegengeworpen. Dit is gebaseerd op onderstaande overwegingen.

Door het bestaan van overgangsrecht en facultatieve bepalingen in de Btw-richtlijn, is de Europese btw nog steeds niet helemaal geharmoniseerd. Dit gebrek aan harmonisatie kan tussen lidstaten verschillen in behandeling doen ontstaan. Mogelijke verschillen zijn verschillen die ontstaan door verschillende interpretatie van een bepaling uit de Btw-richtlijn of van een btw-behandeling van een transactie, verschillen die ontstaan door het bestaan van facultatieve bepalingen of overgangsrecht, of verschillen die ontstaan door een gebrek aan (juiste) implementatie.

In mijn inleiding vroeg ik mij af of het in de rechtspraak ontwikkelde leerstuk misbruik van recht nog wel aan een belastingplichtige kan worden tegengeworpen, indien het belastingvoordeel voortvloeit uit een van de bovenvermelde verschillen. Om de vraag te beantwoorden heb ik eerst de voorwaarden voor misbruik van recht besproken.

Van misbruik van recht is sprake indien de transacties, in weerwil van de formele toepassing van de wet, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt verkregen. Daarnaast moet uit objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de belastingplichtige erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

Deze voorwaarden zijn uiteengezet in het arrest Halifax. De voorwaarden lijken duidelijk, maar roepen voornamelijk in de literatuur veel vragen op. De exacte invulling van de voorwaarden is niet geheel duidelijker, maar wordt door de groei van jurisprudentie steeds duidelijker.

In een recent arrest van het HvJ is gebruik van een verschil in interpretatie tussen twee lidstaten aan de orde geweest. Het HvJ oordeelde dat geen sprake was van misbruik van recht, omdat het wezenlijke doel van de belastingplichtige niet was om een belastingvoordeel te verkrijgen. Naar aanleiding van dit arrest heb ik mij afgevraagd of aan misbruik gevolgen moeten worden verbonden, als wel aan alle voorwaarden zou zijn voldaan. Uit de literatuur leid ik af dat indien de belastingplichtige gebruik maakt van een verschil in interpretatie, misbruik niet zomaar aan deze belastingplichtige mag worden tegengeworpen. De mogelijkheid een dergelijk belastingvoordeel te creëren, hebben de lidstaten immers zelf (bewust) in de wetgeving gelaten.

Ook indien het belastingvoordeel voortvloeit uit het bestaan van facultatieve bepalingen of overgangsrecht, kan niet aan misbruik van recht worden toegekomen. Het bestaan van zowel facultatieve bepalingen als overgangsrecht is namelijk inherent aan de Btw-richtlijn. Een strijdigheid met doel en strekking is dan ook niet mogelijk, zodat aan de voorwaarden voor misbruik niet wordt voldaan. Mochten door het bestaan van facultatieve bepalingen of overgangsrecht toch onwenselijke situaties ontstaan, dan ligt hier een taak voor de richtlijngever dan wel de nationale wetgever weggelegd. Lidstaten kunnen nationale wetgeving beter op elkaar aansluiten, dan wel anti-misbruikbepalingen opnemen.

Indien het belastingvoordeel voortvloeit uit een gebrek aan (juiste) implementatie, dan is sprake van nationale wetgeving die, zonder toestemming, afwijkt van de Btw-richtlijn. Doel en strekking van de Btw-richtlijn kunnen door gebruik van gebrekkige implementatie dan ook niet worden geschonden, omdat deze nationale wetgeving geen deel uitmaakt van het unierecht. Indien de gebrekkige harmonisatie leidt tot concurrentievervalsingen of andere verstoringen, kan de Europese Commissie een inbreukprocedure starten en daarmee te proberen de lidstaat tot nakoming en dus tot juiste implementatie te dwingen.

Alvorens de vraag of sprake is van misbruik aan de orde komt, moet de vraag worden beantwoord of door het bestaan van anti-misbruikbepalingen, de toepassing van het leerstuk kan worden belemmerd. In de literatuur zijn de meningen hierover verdeeld.

Indien een lidstaat wel de mogelijkheid heeft gehad maatregelen te nemen, maar dit niet heeft gedaan, sluit ik mij aan bij de heersende opvatting in de literatuur, dat misbruik op zijn

minst met grote behoedzaamheid moet worden toegepast. Het is namelijk de taak van de wetgever voor deugdelijke wetgeving te zorgen. Indien een lidstaat wel specifieke maatregelen heeft getroffen, kan over het algemeen worden aangenomen dat deze toepassing van misbruik van recht niet belemmeren. Over de situatie waarin een lidstaat een algemene maatregel ter bestrijding van misbruik heeft opgenomen, bestaat geen consensus, maar kan als leidend worden aangemerkt dat ook in deze situatie toepassing van misbruik van recht niet wordt belemmerd.

## 9 Aanbeveling

Uit mijn conclusie blijkt dat het leerstuk misbruik van recht in internationale context nauwelijks kan worden toegepast. Mogelijk ontstaan daardoor situaties waarin onwenselijk (en onbestraft) misbruik van een onvoltooide harmonisatie wordt gemaakt. Hieronder bespreek ik kort een aantal mogelijkheden, die deze onwenselijke situaties kunnen voorkomen.

### 9.1 “Echte harmonisatie is de enige en ware genezing”

Uit de conclusie blijkt dat de verschillen waarvan een belastingplichtige in grensoverschrijdende gevallen misbruik kan maken, voortvloeien uit de onvoltooide harmonisatie in de Europese btw. Van Kesteren en Soltysik zijn daarom van mening dat “echte harmonisatie de enige en ware genezing is”. Het te ruim uitleggen van het leerstuk misbruik van recht of het opnemen van anti-misbruikbepalingen doen de prikkel voor verdere harmonisatie alleen maar afnemen.<sup>140</sup> Ik sluit mij daar volledig bij aan. Facultatieve bepalingen en overgangsrecht in de Btw-richtlijn moeten verder worden beperkt en uiteindelijk volledig worden afgeschaft. Gebrekkige implementatie moet door de Europese Commissie worden aangepakt en “onjuiste” interpretatie moet worden voorkomen door verduidelijking van de Btw-richtlijn in de Btw-verordening.<sup>141</sup>

### 9.2 Normale waarde in de btw

In Nederlandse btw-wetgeving is nog geen algemene bepaling opgenomen, die de normale waarde in de btw voorschrijft. Soltysik stelt voor dat lidstaten ervoor kunnen kiezen om in bepaalde gevallen te bepalen dat tussen gelieerde partijen de maatstaf van heffing de “normale waarde” is, zoals is opgenomen in artikel 80 van de Btw-richtlijn.<sup>142</sup> Deze mogelijkheid kent mijns inziens echter een drietal bezwaren.

Zoals in paragraaf 4.4.2. reeds aan de orde is gekomen, kunnen mijns inziens ook niet-gelieerde partijen afspraken maken om een belastingvoordeel te behalen, waarna zij dit

---

<sup>140</sup> H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481, paragraaf 1.

<sup>141</sup> Zoals tevens aan de orde is gekomen in M.W.C. Soltysik, *Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax*, MBB 2008, nr. 5, blz. 204-205.

<sup>142</sup> M.W.C. Soltysik, *Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax*, MBB 2008, nr. 5, blz. 204.

voordeel samen delen. Voor deze situaties biedt de invoering van een normale waarde voor transacties tussen gelieerde partijen geen uitkomst.

Ten tweede bestaat het belastingvoordeel niet altijd uit een transactie tegen een “abnormaal lage” waarde. In sommige gevallen bestaat het belastingvoordeel namelijk uit het vrijgesteld kunnen aanbieden van belaste prestaties, of het creëren van aftrek van voorbelasting. Ook voor deze situaties biedt de invoering van een normale waarde geen uitkomst.

Tot slot is de vraag of met de komst van het arrest Weald Leasing, het leerstuk misbruik van recht niet al een “normale waarde” kent. In het arrest Weald Leasing komt namelijk de zakelijkheid van de betrokken transacties aan de orde. Vastgesteld moet worden dat de voorwaarden waaronder de transacties zijn aangegaan, overeenkomen met “normale marktvoorwaarden”. Indien het leerstuk misbruik van recht al een normale waarde kent, lijkt mij de invoering van een normale waarde in de btw ter voorkoming van misbruik enerzijds niet direct noodzakelijk. Anderzijds biedt een codificatie van de normale waarde wellicht meer rechtszekerheid dan het ongeschreven beginsel op dit moment biedt.

### **9.3 BTW-compensatiefonds**

Bij de Europese en nationale zaken, waarin aan de rechter de vraag is voorgelegd of sprake is van misbruik van recht, zijn over het algemeen partijen uit eenzelfde categorie betrokken. In het arrest BUPA Hospitals<sup>143</sup> gaat het namelijk om een ziekenhuisgroep (medische sector). De vennootschap Eurodental<sup>144</sup> vervaardigt en repareert tandprothesen (medische sector). In het arrest University of Huddersfield<sup>145</sup> is bij de transacties een onderwijsinstelling betrokken (onderwijssector). Maar ook de Hoge Raad zal zich in de toekomst moeten buigen over de vraag of sprake is van misbruik van recht. De lopende zaken 09/03221 en 09/03222, waarin A-G Van Hilten recent conclusie heeft genomen,<sup>146</sup> betreft een cv-constructie met ziekenhuizen (medische sector). In de lopende zaak 09/04280<sup>147</sup> gaat het om de levering van een schoolgebouw aan een school voor voortgezet onderwijs, net als het geval is in de lopende

---

<sup>143</sup> HvJ EG 21 februari 2006, C-419/02 (BUPA Hospitals Ltd), BNB 2006/172.

<sup>144</sup> Zoals blijkt uit HvJ EG 7 december 2006, C-240/05 (Eurodental), NTFR 2007/157.

<sup>145</sup> HvJ EG 21 februari 2006, C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171.

<sup>146</sup> Conclusie A-G Van Hilten van 14 april 2011, nr. CPG 09/03222, LJV BQ4342 en Conclusie A-G Van Hilten van 14 april 2011, nr. CPG 09/03221, LJV BQ4336.

<sup>147</sup> Conclusie A-G Van Hilten van 30 juni 2011, nr. CPG 09/04280, LJV BR4486.

zaken 10/00786<sup>148</sup> en 09/03079.<sup>149</sup> In de lopende zaak 08/05317<sup>150</sup> gaat het om de verhuur van ziekenhuisapparatuur (medische sector).

Veel van deze bij (mogelijk) misbruik betrokken partijen, zijn bedrijven die werkzaam zijn in de publieke of semi-publieke sector (medische instellingen en onderwijsinstellingen). De handelingen van ondernemingen uit deze sector zijn doorgaans of grotendeels vrijgesteld. Dit zorgt ervoor dat aan deze ondernemingen in rekening gebrachte btw, niet of nauwelijks als voorbelasting in aftrek kan worden gebracht. De btw vormt voor deze ondernemingen een kostenpost. Daarnaast blijkt uit onder meer het regeerakkoord van VVD en CDA van 30 september 2010,<sup>151</sup> dat deze ondernemingen zwaar getroffen worden door bezuinigingen. Het is dan ook niet vreemd dat ondernemingen uit deze sectoren in tijden van bezuinigingen proberen de kosten, en dus ook de niet-aftrekbare btw, zo laag mogelijk te houden.

Om bedrijven in de zorgsector te destimuleren daartoe de grenzen van het recht op te zoeken, maar om er tevens voor te zorgen dat de efficiëntie van deze bedrijven kan worden begroot, stellen VVD en CDA in het regeerakkoord voor een BTW-compensatiefonds voor de zorgsector in te voeren.<sup>152</sup> Ik onderschrijf dit initiatief volledig. Naar mijn mening kan een BTW-compensatiefonds voor de onderwijssector eveneens worden gerealiseerd. Bij gebleken succes kan onderzocht worden of deze lijn ook kan worden doorgezet naar alle ondernemers met vrijgestelde activiteiten, waaronder ook de ondernemingen uit de bankensector.

Helaas zijn er op het moment van schrijven nog geen concrete wetsvoorstellen ingediend om dergelijke compensatiefondsen in de wet op te nemen. Invoering van compensatiefondsen voor de zorg- en onderwijssector zal, net als invoering van de normale waarde, misbruik waarschijnlijk geen volledige halt toeroepen, maar het zal bedrijven in de betreffende sectoren mogelijk wel destimuleren misbruik van het recht te maken.

---

<sup>148</sup> Conclusie A-G Van Hilten van 30 juni 2011, nr. CPG 10/00786, LJN BR4525.

<sup>149</sup> Conclusie A-G Van Hilten van 30 juni 2011, nr. CPG 09/03079, LJN BR4476.

<sup>150</sup> Conclusie A-G Van Hilten van 1 oktober 2009, nr. CPG 08/05317, LJN BK1057.

<sup>151</sup> <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2010/09/30/regeerakkoord-vvd-cda.html>.

<sup>152</sup> <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2010/09/30/regeerakkoord-vvd-cda.html>, blz. 19.

## Literatuurlijst

### *Europese jurisprudentie*

Geraadpleegde uitspraken van het Hof van Justitie, inclusief conclusie van de Advocaat-Generaal, indien beschikbaar:

- HvJ EG 12 maart 1996, C-441/93 (Panagis Pafitis), Jurispr. 1996, blz. I-01347;
- HvJ EG 17 juli 1997, C-28/95 (Leur Bloem), BNB 1998/32;
- HvJ EG 12 mei 1998, C-367/96 (Kefalas), Jurispr. 1998, blz. I-2843;
- HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224;
- HvJ EG 13 juli 2000, C-36/99 (Idéal Tourisme NV), NTFR 2000/1068;
- HvJ EG 14 december 2000, C-110/99 (Emsland-Stärke), BNB 2003/169;
- HvJ EG 29 april 2004, C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden en Holin Groep), V-N 2004/24.17;
- HvJ EG 13 december 2005, C-446/03 (Marks & Spencer II), BNB 2006/72;
- HvJ EG 21 februari 2006, C-419/02 (BUPA Hospitals Ltd), BNB 2006/172;
- HvJ EG 21 februari 2006, C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171;
- HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170;
- HvJ EG 7 december 2006, C-240/05 (Eurodental), NTFR 2007/157;
- HvJ EG 14 december 2006, C-401/05 (VDP Dental Laboratory), BNB 2007/94;
- HvJ EG 5 juli 2007, C-321/05 (Kofoed), V-N 2007/34.12;
- HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service Srl), BNB 2009/1;
- HvJ EG 22 mei 2008, C-162/07 (Amplisientifica & Amplifin), NTFR 2008/1104;
- HvJ EG 20 mei 2010, C-352/08 (Zwijnenburg), BNB 2010/257;
- HvJ EG 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH), NTFR 2011/82;
- HvJ EG 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), V-N 2011/8.18;
- HvJ EG 9 juni 2011, C-285/10 (Campsa Estaciones de Servicio SA), EUR-Lex 62010CJ0285.

## ***Nationale jurisprudentie***

- Rechtbank Leeuwarden 12 april 2006, AWB 05/1275, LJV AW2012;
- Rechtbank Leeuwarden 14 april 2006, AWB 05/1507, LJV AW1932;
- Rechtbank Arnhem 23 juli 2009, AWB 06/3908, LJV BJ6867;
- Conclusie A-G Van Hilten van 1 oktober 2009, nr. CPG 08/05317, LJV BK1057;
- Rechtbank Leeuwarden 11 oktober 2010, nr. 08/438, LJV BO1243;
- HR 11 februari 2011, nr. 43144bis, LJV BN8066;
- Gerechtshof 's-Hertogenbosch 11 maart 2011, nr. 08/00326, LJV BQ4607;
- Conclusie A-G Van Hilten van 14 april 2011, nr. CPG 09/03207, LJV BQ4321;
- Conclusie A-G Van Hilten van 14 april 2011, nr. CPG 09/03221, LJV BQ4336;
- Conclusie A-G Van Hilten van 14 april 2011, nr. CPG 09/03222, LJV BQ4342;
- Conclusie A-G Van Hilten van 30 juni 2011, nr. CPG 09/03079, LJV BR4476;
- Conclusie A-G Van Hilten van 30 juni 2011, nr. CPG 10/00786, LJV BR4525;
- Conclusie A-G Van Hilten van 30 juni 2011, nr. CPG 09/04280, LJV BR4486.

## ***Geraadpleegde literatuur***

- J.B.O. Bijl & M.L. Marin, *Rechtsmisbruik in de BTW*, BTW-Bulletin 2003;
- K. Dijkstra en I.M. Duinker, *Misbruik van recht in de btw; update laatste ontwikkelingen*, Btw-Bulletin 2011, blz. 3-6;
- A.J. van Doesum & G.J. van Norden, *De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (1)*, WFR2006/823;
- A. van Dongen, *Fraus legis in de btw*, WFR1999/347;
- J.L.M. Gribnau, *Rechtszekerheid en overgangsrecht* in: A.O. Lubbers e.a., *Opstellen Fiscaal Overgangsbeleid*, (Kluwer), E.M. Meijers Instituut, Leiden, 2005;
- R.H. Happé, *Belastingrecht en de geest van de wet; Een pleidooi voor een beginselbenadering in de wetgeving (afscheidsrede)*, Tilburg University, 2011;
- H.W.M. van Kesteren en M.W.C. Soltysik, *Misbruik en de onvoltooide harmonisatie*, WFR 2007/481;
- H.W.M. van Kesteren, *Misbruik van recht in de omzetbelasting* (rede bij aanvaarding ambt hoogleraar), Kluwer, Deventer, 2004;



- S. de Monès e.a., *Abuse of Tax Law Across Europe (part 2)*, EC Tax review 2010/3, blz. 124-137;
- S. de Monès e.a., *Abuse of Tax Law Across Europe (part 1)*, EC Tax review 2010/2, blz. 85-96;
- R.N.G. van der Paardt, *Misbruik van recht in de btw; de euforie voorbij?*, NTFR 2011/1858;
- G.J. van Slooten, *Misbruik van recht en de nieuwe btw-uitvoeringsverordening. Halifax no more?*, WFR 2010/1562;
- M.W.C. Soltysik, *Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax*, MBB 2008, nr. 5, blz. 197-205;
- M.W.C. Soltysik, *Misbruik, sale en lease van roerende zaken en de lageprijs-variant met onroerende zaken*, WFR 2008/158;
- J.J.P. Swinkels, *Abuse of EU VAT Law*, International VAT Monitor 2011 (4), blz. 223-229;
- J.J.P. Swinkels, *Abuse of EU VAT Law in Part Service*, International VAT Monitor 2009 (1), blz. 23-27;
- J.J.P. Swinkels, *VAT Saving Solutions and Abuse of Law*, International VAT Monitor 2007 (4), blz. 331-342;
- J.J.P. Swinkels, *Halifax Day: Abuse of Law in European VAT*, International VAT Monitor 2006 (3), blz. 173-181;
- J.J.P. Swinkels, *Fraus legis in Europees perspectief*, WFR 2006/1321;
- J.J.P. Swinkels, *Belastingneutraliteit en grensoverschrijdende dienstverlening in Europa*, WFR 2001/1514;
- R. Vos en P. Bakker, *Halifax: Europese fraus legis in de BTW*, BTW-Bulletin 2006/3;
- A. Vroon, *Vreemd is niet gek*, BtwBrief 2011/29;
- A. Vroon, *Onberekenbare constructies*, BtwBrief 2007, nr. 6/7;
- P.F. Zijlstra, *Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting*, WFR 2011/167.

## **Internetpagina's**

- [http://www.euopanu.nl/id/vh83uocrigzu/oprichting\\_van\\_belasting\\_werkgroepen\\_eeg?ctx=vg9pil5lzcq&tab=2;](http://www.euopanu.nl/id/vh83uocrigzu/oprichting_van_belasting_werkgroepen_eeg?ctx=vg9pil5lzcq&tab=2)
- [http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2010/09/30/regeerakkoord-vvd-cda.html.](http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2010/09/30/regeerakkoord-vvd-cda.html)

## **Overige bronnen**

- Brief aan de voorzitter van de Tweede Kamer de Staten-Generaal van 22 december 2010, nr. DGB/2010/8308;
- *Controleer uzelf*, NRC Handelsblad van 24 januari 2009;
- *Belastingdienst wil meer horizontaal toezicht*, Financieel dagblad van 24 februari 2007;
- Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PB L347 van 11 december 2006, blz. 0001-0118;
- Van Dale Praktijkwoordenboek Nederlands, Van Dale Lexicografie BV, Utrecht/Antwerpen, 2003;
- Richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992, tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG, PB L316 van 31 oktober 1992, blz. 1-4;
- Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting, PB L145 van 13 juni 1977, p. 0001-0040;
- Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting, PB 71 van 14 april 1967, p. 1303-1312;
- Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting, PB 71 van 14 april 1967, p. 1301-1303.