

Bachelorthesis

Misbruik van recht in de Nederlandse btw
Nederlandse rechtspraak in de sporen van het Hof van Justitie



W.A.C. van den Noort
900722
Mevrouw mr. N. Sayedi
Semester 2 2012-2013

Afkortingen

County	County Wide Property Investments Ltd.
Gerechtshof	Hof
Halifax	Halifax plc.
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie EU
Leeds	Leeds Permanent Development Ltd.
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
NTFR	Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht
Property	Halifax Property Investments Ltd.
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
Weald Leasing	Weald Leasing Ltd.
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WPO	Wet Primair Onderwijs
WVO	Wet Voortgezet Onderwijs

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Inleiding	4
Hoofdstuk 2 Introductie misbruik van recht in de btw	5
2.1 De basis	5
2.1.1 De casus Halifax	5
2.1.2 Constateringen	6
2.1.3 De prejudiciële vragen	7
2.1.4 Tussenconclusie	8
2.2 Uitwerking van het leerstuk misbruik van recht in de Europese jurisprudentie	9
2.2.1 Part Service	9
2.2.2 Weald Leasing en RBS	11
Hoofdstuk 3 Fiscale kwalificatie en btw-besparende constructies	13
3.1 Interpretatie als gereedschap	13
3.2 Kwalificatie als gereedschap	13
3.2.1 Belastbare feiten	13
3.2.2 Ondernemerschap en aftrek voorbelasting	14
3.2.3 Levering	14
3.2.4 Economische activiteiten en Symbolische vergoeding	15
3.2.5 Tussenconclusie	15
Hoofdstuk 4 Misbruik van recht in de Nederlandse rechtspraak	16
4.1 Ziekenhuisconstructies	16
4.2 Scholenconstructies	18
Hoofdstuk 5 Conclusie	20
Literatuurlijst	23
Jurisprudentieregister	25
Bijlage 1	26

Hoofdstuk 1 Inleiding

Er is recent veel rechtspraak en discussie geweest over misbruik van recht in de Nederlandse btw. Nadat het leerstuk misbruik van recht in Europa al meerdere malen als juridische stok achter de deur was gebruikt, wordt het nu ook in de Nederlandse rechtspraak tegen btw-besparende constructies gebruikt. In andere Europese landen waar het vraagstuk al eerder was toegepast waren er voor de rechtelijke macht onduidelijkheden. Derhalve zijn voor toepassing van het leerstuk in verschillende zaken prejudiciële vragen gesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna HvJ). Op 10 februari 2012 heeft de Hoge Raad der Nederlanden (hierna Hoge Raad) voor het eerst uitspraak gedaan over de toepassing van het leerstuk met betrekking tot de Nederlandse btw-heffing inzake de zogeheten 'ziekenhuisconstructies'. De eerste indruk is dat er nog steeds geen duidelijkheid is. Hoe werken de constructies precies en wanneer is er sprake van misbruik van recht? De heffingsgrondslag voor de btw is de subjectieve waarde, daaronder te verstaan de vergoeding in geld en niet de waarde in het economisch verkeer. Heeft dit wat met misbruik van recht te doen? Is hier sprake van misbruik van recht indien er een levering plaatsvindt tussen een (btw-) aftrekgerechtigde en een niet-aftrekgerechtigde? Zo ja, wanneer wel en wanneer niet? Is het niet vreemd dat semiambtelijke instanties neigen naar misbruik van recht en wat is hun voordeel? In hoeverre speelt Europa een rol? Kortom, dit onderwerp roept genoeg vragen op. Voor de eerste arresten van het HvJ was het speculeren of het leerstuk misbruik van recht überhaupt van toepassing kon zijn binnen de btw-heffing. Nadat het HvJ zich in 2006 voor het eerst over misbruik van recht uitsprak, greep de Nederlandse Belastingdienst naar misbruik van recht als gereedschap ter bestrijding van btw-besparende constructies.

Onderzoeksvragen

1. In hoeverre is de uitleg die de Hoge Raad geeft aan het leerstuk misbruik van recht in overeenstemming met de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie?
2. In hoeverre is de uitleg van het leerstuk misbruik van recht door de Hoge Raad effectief en proportioneel?

Opbouw onderzoek

In het eerstvolgende hoofdstuk zal onderzoek worden verricht naar de basis van het leerstuk misbruik van recht. Deze basis wordt gelegd in de Europese rechtspraak. Verschillende arresten zullen worden besproken. Vervolgens zal in het eerste deel van hoofdstuk 3 de aanpak van de Nederlandse rechtelijke macht tegen btw-besparende constructies worden behandeld. In hoofdstuk 4 komt misbruik van recht in de Nederlandse rechtspraak aan bod. In hoofdstuk 5 zal worden afgesloten met een conclusie waarin de onderzoeksvragen voor zover mogelijk worden beantwoord.

Hoofdstuk 2 Introductie misbruik van recht in de btw

2.1 De basis

Het HvJ heeft in de zaak Emsland-Starke GmbH¹ invulling gegeven aan misbruik van recht met betrekking tot indirecte belastingen; douanerechten. Dit arrest dateert van 14 december 2000. In het betreffende arrest was er sprake van im- en export van goederen tussen Zwitserland en Duitsland.

In het kader van drie zaken, spelend bij Engelse rechtelijke instanties, werden in 2006 prejudiciële vragen gesteld over de Zesde richtlijn (thans de Btw-richtlijn) bij het HvJ. Een belangrijk arrest, mogelijk het belangrijkste arrest betreffende misbruik van recht in de btw, is het arrest van het HvJ betreffende de zaak Halifax plc.² (hierna Halifax) Dit was de eerste concrete vormgeving aan het leerstuk misbruik van recht met betrekking tot de btw-heffing.

2.1.1 De casus Halifax

Halifax is een bank. Eind jaren 90 gaat Halifax, in het kader van de economische activiteiten van het bedrijf, een aantal callcenters bouwen. Ten tijde van het geding is het grootste gedeelte van de diensten van Halifax vrijgesteld van btw-heffing. Op dat moment kon Halifax minder dan 5% van de voorbelasting in aftrek brengen.³ Halifax zet via een aantal volle dochterondernemingen een structuur op, waardoor voorbelasting van de bouwwerkzaamheden alsnog in aftrek kon worden gebracht. Beoogd gevolg van de constructie was dat over de bouwkosten, van circa 45 miljoen aan Britse ponden (hierna GBP), haast geen btw hoefde te worden betaald.

Halifax leent circa 59 miljoen GBP aan dochter Leeds Permanent Development Ltd. (hierna Leeds) Verder gaat Halifax met Leeds een aanneemovereenkomst aan van 120.000 GBP voor door Leeds te verrichten bouwwerkzaamheden. Daarnaast gaan Halifax en Leeds een overeenkomst aan om een aantal callcenters voor 20 jaar aan Leeds te verpachten met de optie voor de pachter om deze duur tot 99 jaar te verlengen.⁴

Leeds gaat op zijn beurt een overeenkomst aan met een andere volle dochter van Halifax; County Wide Property Investments Ltd. (hierna County). Het betreffen een ontwikkelings- en een financieringsovereenkomst waarin overeen wordt gekomen dat County de bouwwerkzaamheden moet verrichten of laten verrichten. Tevens dient County de werkzaamheden te verrichten welke Leeds aan Halifax verschuldigd is. Leeds betaalt een bedrag aan County voor de bouwwerkzaamheden dat ongeveer gelijk is als de van Halifax ontvangen lening.⁵

¹ HvJ EU 14 december 2000, C-110/99, *BNB* 2003/169, (Emsland-Stärke).

² HvJ EU 21 februari 2006, nr.C-255/02, *BNB* 2006/170, (Halifax).

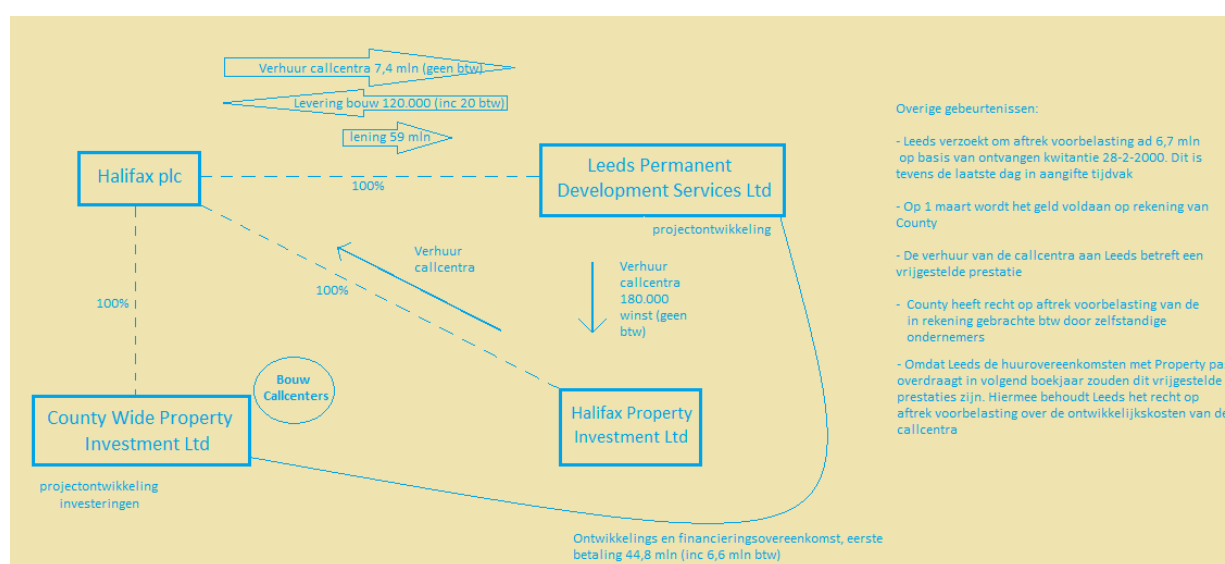
³ HvJ EU 21 februari 2006, nr.C-255/02, *BNB* 2006/170, (Halifax), ro. 12.

⁴ HvJ EU 21 februari 2006, nr.C-255/02, *BNB* 2006/170, (Halifax), ro. 19.

⁵ HvJ EU 21 februari 2006, nr.C-255/02, *BNB* 2006/170, (Halifax), ro. 20, 21.

In de btw-aangifte over het tijdvak februari 2000 trekt Leeds de door County in rekening gebrachte voorbelasting af ter hoogte van circa 6,6 miljoen GBP. County huurde externe aannemers in. Vervolgens bracht County de door hen gefactureerde btw in aftrek als voorbelasting.

Op 6 april 2000 heeft Halifax de betreffende callcenters verpacht aan Leeds als eerder overeengekomen. De Callcenters werden verpacht voor circa 7,4 miljoen GBP, het ging hier om van btw vrijgestelde leveringen.⁶ Leeds financierde de kosten door opnamen uit de van Halifax ontvangen lening. Vervolgens werden de verpachtingsovereenkomsten door Leeds, met een winst van circa 180.000 GBP, overgedragen aan Halifax Property Investments Ltd. (hierna Property). Property verhuurde de gebouwen vervolgens weer aan Halifax met een winst circa 85.000 GBP.



(Zie ook bijlage 1)

2.1.2 Constateringen

Een naar mijn mening complexe constructie om btw te besparen. In rechtsoverweging 30 van het betreffende arrest omschrijft de verwijzende rechter een aantal fiscale voordelen van de betreffende structuur welke door het Halifax concern beoogd waren. Opvallend en bepalend voor het te behalen belastingvoordeel is dat de overdracht van de pachtovereenkomsten van Leeds aan Property vrijgestelde handelingen voor de btw zouden zijn. Reden hiervan is dat de handelingen in een ander aanslagjaar vallen. Het aanslagjaar voor Leeds liep af op 31 maart 2000. De voorbelastingdruk van het vorige boekjaar, voornamelijk de gevorderde voorbelasting aan Leeds in rekening gebracht door County zou hierdoor niet veranderen.

Nadat de aftrek van de btw door de Commissioners of Customs & Excise (vergelijkbaar met

⁶ HvJ EU 21 februari 2006, nr.C-255/02, BNB 2006/170, (Halifax), ro. 24.

Nederlandse belastingdienst) was geweigerd, komt de zaak Halifax bij het VAT and Duties Tribunal in London, de High Court of Justice, via een terugverwijzing weer bij het VAT and Duties Tribunal uiteindelijk bij het HvJ terecht. De verwijzende rechter heeft gerefereerd aan het arrest van Emsland-Stärke, de eerder genoemde douanezaak waar sprake was van misbruik van recht. Dit verschaftte echter onvoldoende duidelijkheid. Mede doordat misbruik van recht nog niet eerder is toegepast met betrekking tot btw-heffing, verzoekt het VAT and Duties Tribunal aan het HvJ om prejudiciële vragen te beantwoorden.

2.1.3 De prejudiciële vragen

In het arrest Halifax stonden 3 vragen centraal. Vraag 1a is een belangrijke vraag met betrekking tot de btw-besparende constructies: Moeten de betrokken transacties, welke geen zelfstandig economisch doel beogen en slechts verricht zijn met de bedoeling belastingvoordeel te behalen, voor btw doeleinden worden aangemerkt als leveringen die zijn verricht in het kader van economische activiteiten?⁷

Op prejudiciële vraag 1a antwoordt het HvJ bevestigend in rechtsoverweging 60. Leveringen van goederen of dienstverrichtingen en economische activiteiten worden als desbetreffend aangemerkt, indien zij voldoen aan de objectieve criteria waarop genoemde begrippen zijn gebaseerd, zelfs wanneer zij zijn verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder ander economisch doel.⁸ Vraag 1a biedt dus nog geen handvaten voor het VAT and Duties Tribunal om de btw-besparende constructie te bestrijden.

In het verlengde van vraag 1a ligt 1b: Welke factoren moeten in de betrokken omstandigheden in aanmerking worden genomen om te bepalen wie de ontvangers zijn van de leveringen van de zelfstandige opdrachtnemers?⁹

In beantwoording op prejudiciële vraag 1b stelt het HvJ dat indien er al misbruik is vastgesteld, de verrichte transacties welke misbruik vormen dienen te worden geherdefinieerd.¹⁰ Kortom in deze casus dienen de transacties te worden teruggedraaid en daarbij wordt de aftrek van de voorbelasting beperkt tot hoe de aftrek normaliter (zonder de besparende constructie) plaats zou hebben moeten vinden.

Het antwoord op de vraag 1b is naar mijn mening enigszins tegenstrijdig met betrekking tot het antwoord op vraag 1a en niet geheel bevredigend. Vraag 1a wordt beantwoord door te onderstrepen dat leveringen, als dusdanig worden aangemerkt indien aan de hiervoor gestelde criteria wordt voldaan. Het achterliggende karakter of economisch doel van de handelingen waarin begrippen worden gebruikt is dus irrelevant. Op zakelijkheid worden de begrippen niet getoetst. Bestrijding van de btw-besparende constructies door fiscale

⁷ HvJ EU 21 februari 2006, nr.C-255/02, *BNB* 2006/170, (Halifax), ro. 43.

⁸ HvJ EU 21 februari 2006, nr.C-255/02, *BNB* 2006/170, (Halifax), ro. 60.

⁹ HvJ EU 21 februari 2006, nr.C-255/02, *BNB* 2006/170, (Halifax), ro. 43.

¹⁰ HvJ EU 21 februari 2006, nr.C-255/02, *BNB* 2006/170, (Halifax), ro. 94.

kwalificatie wordt hiermee van tafel geveegd. Geldt deze “begripszekerheid” dan niet voor het begrip ontvangers? In artikel 14 van de btw-richtlijn, het artikel waar het begrip levering wordt uitgelegd, wordt bijvoorbeeld ook het begrip eigenaar gebruikt.

In vraag 1b is verzocht om uitleg voor definiëring van het begrip “ontvanger”. In het antwoord op vraag 1b schiet het HvJ naar mijn mening een beetje aan de concrete vraag voorbij. Hier wordt al uitgegaan van misbruik. Er wordt beantwoord wat te doen als sprake is van misbruik van recht. Naar mijn mening is het beoogde doel van de vraag; hoe en wanneer het misbruik nu vast te stellen?

In prejudiciële vraag 2 wordt de concrete vraag gesteld of er recht is op aftrek van voorbelasting indien sprake is van misbruik van recht.¹¹

Op deze vraag wordt door het HvJ ontkennend geantwoord in rechtsoverweging 85. Indien betrokken transacties een misbruik vormen is er géén recht op aftrek van de voorbelasting.¹²

Om tot de vaststelling van misbruik van recht te komen, worden door het HvJ handvaten geboden, overeenstemmend met het arrest van Emsland-Stärke, dienen de volgende twee voorwaarden te worden gebruikt als toetsingskader:

Voorwaarde één

*Gelet op deze overwegingen is, om te kunnen vaststellen of er op BTW-gebied sprake is van misbruik, kennelijk ten eerste vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend.*¹³

Voorwaarde twee

*Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Zoals de advocaat-generaal in punt 89 van zijn conclusie heeft gepreciseerd, geldt het verbod van onrechtmatige praktijken immers niet wanneer er voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen.*¹⁴

Het Halifax arrest is belangrijk omdat hier voor het eerst misbruik van recht concreet wordt gebruikt als vangnet ter bestrijding van btw-besparende constructies. In het arrest wordt definitie gegeven aan misbruik van recht door de hoogste Europese rechtelijke macht.

¹¹ HvJ EU 21 februari 2006, nr.C-255/02, *BNB* 2006/170, (Halifax), ro. 43.

¹² HvJ EU 21 februari 2006, nr.C-255/02, *BNB* 2006/170, (Halifax), ro. 85.

¹³ HvJ EU 21 februari 2006, nr.C-255/02, *BNB* 2006/170, (Halifax), ro. 74.

¹⁴ HvJ EU 21 februari 2006, nr.C-255/02, *BNB* 2006/170, (Halifax), ro. 75.

Omdat misbruik van recht breed gedefinieerd zou kunnen worden moet er door het HvJ een strak toetsingskader worden geformuleerd. Het arrest heeft veel impact. Misbruik van recht moet uitkomst bieden voor btw-besparende constructies.¹⁵

Voorbeeld nationale impact

De heffing van btw kent binnen Europa een subjectieve maatstaf van heffing. Op basis van artikel 80 van de Btw-richtlijn kunnen de wetgevers van lidstaten ervoor kiezen om ook voor de btw-heffing, net als voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting, een correctie op te nemen naar de waarde in het economisch verkeer of de normale waarde. Dit zou menige situatie waarmee belastingvoordeel wordt behaald in de btw-heffing kunnen voorkomen. In Nederland was dit een wetsvoorstel (30 061) dat sinds 2004-2005 op de agenda stond. Het is echter helemaal van de agenda geschrapt. Argument is onder andere het Halifax arrest; het leerstuk van het verbod op misbruik van recht kan worden toegepast in de btw-heffing.

2.1.4 Tussenconclusie

De belangrijkste conclusie van het arrest is dat er sprake is van misbruik van recht en dat dit leerstuk ook van toepassing is voor de btw.

Volgens Nieuwenhuizen staat in deze procedure (Halifax) met name de tweede vraag, of de Btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige niet het recht heeft om voorbelasting af te trekken indien betrokken transacties misbruik van recht vormen, centraal.¹⁶ Deze vraag is zo bepalend omdat het leerstuk misbruik van recht anders geen toepassing zou hebben op de btw-wetgeving. Indien er recht op aftrek van voorbelasting zou zijn geweest, zou het de vaststelling van misbruik van recht géén gevolgen hebben voor de daadwerkelijke belastingdruk.

2.2 Uitwerking van het leerstuk misbruik van recht in de Europese jurisprudentie

Na het uitgebreide Halifax leerstuk blijken er toch nog onduidelijkheden te zijn. In 2008 en in 2010 komen er drie zaken bij het HvJ waarin nadere uitleg wordt gevraagd over het leerstuk misbruik van recht voor de btw-heffing. In deze zaken gaat het om constructies met leasemaatschappijen. De eerste zaak betreft de zaak Part Service.¹⁷

2.2.1 Part Service

Part Service is een Italiaanse leasemaatschappij. De afnemers van Part Service sluiten twee overeenkomsten bij twee verschillende tot hetzelfde concern behorende rechtspersonen; Italservice en leasemaatschappij IFIM. Het gaat om een verzekeringsovereenkomst zonder btw bij Italservice en een gebruiksovereenkomst met btw bij leasemaatschappij IFIM. Het

¹⁵ S. Darwinkel-Huijbregts, 'Commentaar op artikel 8 Wet OB 1968 Heffingsmaatstaf', *NDFR* 28 oktober 2012.

¹⁶ W.A.P. Nieuwenhuizen, 'HvJ Halifax: verbod van misbruik geldt ook voor de BTW', *NtFR* 2006/359.

¹⁷ HvJ EU 21 februari 2008, nr.C-425/06, *BNB* 2009/1, (Part Service).

standpunt van de Italiaanse Belastingdienst is dat er sprake is van één enkele overeenkomst. De Italiaanse Belastingdienst vindt dat de overeenkomst is gesplitst met als enig doel de btw-druk verlagen.

De Italiaanse rechter stelt prejudiciële vragen over interpretatie van de Btw-richtlijn en de rechtsoverwegingen in het Halifax arrest.

De eerste vraag van de verwijzende rechter is in het Halifax-arrest al deels beantwoord: *'Moet de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat van misbruik sprake is wanneer verkrijging van belastingvoordeel het wezenlijke doel is van de betrokken handeling of handelingen?'* De vraag wordt nu echter specifieker gesteld door het tweede deel van de eerste prejudiciële vraag: *'of dat daarvan slechts sprake is wanneer enkel een dergelijk belastingvoordeel en geen andere economische doelen worden nagestreefd?'*¹⁸

Blijkbaar is misbruik van recht nog dusdanig abstract na het Halifax arrest dat de verwijzende rechter zekerheidshalve navraag doet bij het HvJ.

Op de eerste vraag antwoordt het HvJ in rechtsoverweging 45 dat indien het wezenlijk doel van verrichte handelingen het behalen van belastingvoordeel is, er dan sprake is van misbruik van recht. Het hoeft dus niet uitsluitend om het doel belastingvoordeel te gaan.

In de tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter een oordeel van het HvJ over de betreffende zaak. Het HvJ verwijst naar het Halifax arrest, in het bijzonder is de verwijzing naar rechtsoverweging 82 van het Halifax arrest van belang. Dit wordt door het HvJ in de zaak Part Service nader verklaard: *'Dat met in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen hoe dat ook uitsluitend het verkrijgen van belastingvoordeel werd beoogd, deze omstandigheid niet als voorwaarde voor het bestaan van misbruik gesteld, maar alleen beklemtoond dat in het bij de verwijzende rechter het aanhangige geding de ondergrens voor kwalificatie van een handelwijze als misbruik zelfs was overschreden.'*¹⁹

Het HvJ oordeelt dat de verwijzende rechter hier zelf over moet oordelen op basis van de verschaftte uitleg.²⁰ Het HvJ onderbouwt deze mening onder andere met het tweede gedeelte van voorwaarde één van het toetsingskader uit het Halifax arrest. De verwijzende wetgever heeft dit te beoordelen omdat het gaat om een nationale omzetting van de bepalingen van de Zesde richtlijn. Indien het hiermee in strijd is heeft de nationale rechter te oordelen dat er sprake is van misbruik van recht. Een logisch antwoord naar mijn mening.

De belangrijkste conclusie van de zaak Part Service is de nadere uitleg over misbruik van recht. Hoe de uitwerking ervan dient te geschieden wordt verduidelijkt. De vraag uit

¹⁸ HvJ EU 21 februari 2008, nr.C-425/06, *BNB* 2009/1, (Part Service), ro. 40.

¹⁹ HvJ EU 21 februari 2008, nr.C-425/06, *BNB* 2009/1, (Part Service), ro. 44.

²⁰ HvJ EU 21 februari 2008, nr.C-425/06, *BNB* 2009/1, (Part Service), ro. 63.

rechtsoverweging 40 en het antwoord uit rechtsoverweging 45 dragen bij aan verheldering van de definiëring van het leerstuk misbruik van recht. Om misbruik vast te stellen dient er sprake te zijn van het wezenlijk doel belastingvoordeel behalen. Indien er commerciële handelingen worden verricht sluit dat dus niet uit dat er per definitie geen misbruik van recht is. Hoe breed het begrip 'wezenlijk' is te definiëren blijft onduidelijk.

2.2.2 Weald Leasing en RBS

In de zaak Weald Leasing Ltd (hierna Weald Leasing) geeft het HvJ in oktober 2010 antwoord op prejudiciële vragen.²¹ In de zaak Weald Leasing wordt 'een vriend' van het concern in de constructie betrokken. De persoonlijke vennootschap van de btw-adviseur van het concern waar Weald Leasing deel van uitmaakt, participeert in de btw-besparende constructie. Het enige wat de persoonlijke vennootschap van de adviseur doet is bedrijfsmiddelen huren van een Weald Leasing en het vervolgens verhuren aan een andere rechtspersoon uit het concern.

Beoogd doel van deze constructie is het tijdstip, waarop het concern de btw verschuldigd zou zijn, uitstellen. De niet-aftrekbare btw was niet direct verschuldigd over de kostprijs van aangeschafte middelen, maar over de leasevergoedingen voor de betreffende bedrijfsmiddelen. Deze vergoedingen liepen voor een bepaalde periode op basis van een overeenkomst.²²

Het HvJ vindt dat wanneer een onderneming ervoor kiest bedrijfsmiddelen te leasen in plaats van deze bedrijfsmiddelen rechtstreeks te verwerven, dit niet leidt tot een belastingvoordeel dat wordt gerealiseerd in strijd met het doel van relevante bepalingen in de Btw-richtlijn en de nationale omzetting hiervan.

Aan de leasetransacties worden wel voorwaarden gesteld door het HvJ; de contractvoorwaarden dienen overeen te stemmen met normale marktvoorwaarden. Inhoudend dat vergoedingen niet abnormaal laag mogen zijn en er sprake dient te zijn van economische realiteit. Tevens mag de betrokkenheid van een derde intermediair bij die transacties er niet toe leiden dat de toepassing van die voorwaarden wordt verhinderd.

Toch wordt er in de zaak Weald Leasing geoordeeld dat er sprake is van misbruik van recht. Argumentatie voor deze vaststelling is dus niet de leaseconstructie. Echter indien het een kunstmatige constructie is, welke het wezenlijke doel heeft een belastingvoordeel te halen is er toch sprake van misbruik. Doorslaggevend voor constatering is dat Weald Leasing, het door de opgezette structuur, het belastingautoriteiten onmogelijk maakt te corrigeren naar de normale waarde als heffingsgrondslag.

²¹ HvJ EU 26 oktober 2010, Zaak nr. C-103/09, *BNB* 2011/203, (Weald Leasing).

²² HvJ EU 26 oktober 2010, Zaak nr. C-103/09, *BNB* 2011/203, (Weald Leasing), ro. 19.

Een laatste essentiële aanvulling op het in Halifax uitgezette leerstuk misbruik van recht doet de HvJ in het arrest RBS.²³ Hier onderstreept het HvJ dat een concern de vrijheid heeft om een constructie op te zetten om de btw-druk te besparen. Zelfs indien er een structuur ontstaat waarbij één of meerdere vennootschappen in een ander land zijn gevestigd met enkel het doel de btw-druk te verlagen.

Bijzonder aan het arrest RBS is dat er door een verschil van interpretatie een heffingsvacuüm ontstaat. Het gaat om verschillen in interpretatie van het begrip “levering” bij leasen. Dit verschil in interpretatie mag de belastingplichtige niet worden tegengeworpen. Volledigheidshalve merk ik nog op dat het in het arrest RBS om zakelijke leasevoorwaarden ging.

²³ HvJ EU 22 december 2010, C-277/09, V-N 2011/8.19, (RBS Deutschland).

Hoofdstuk 3 Fiscale kwalificatie en btw-besparende constructies

Een beoogd doel van iedere belastingplichtige is het verlagen van de belastingdruk. Door de arresten van het HvJ staat buiten kijf dat, indien er zakelijke belangen worden behartigd, dit verboden zou zijn. Er is immers expliciet uitspraak over gedaan door het HvJ in de zaak Weald Leasing.

Om optimaal te kunnen profiteren van belastingregelingen is allereerst begripsbepaling van belang. Voor 2012 was een verzoek tot vaststelling van misbruik van recht door de Hoge Raad nog nooit gehonoreerd. Er was een bepaalde periode onduidelijkheid of het leerstuk kon worden toegepast in de btw-heffing. IJzerman stelt dat er drie methoden kunnen worden gehanteerd, ter onderbouwing of ter bestrijding van fiscaal voordelige constructies. Het gaat daarbij om; interpretatie, kwalificatie en misbruik van recht.²⁴

3.1 Interpretatie als gereedschap

De interpretatie kan op verschillende manieren worden gehanteerd. IJzerman noemt grammaticale, wetshistorische, systematische en teleologische interpretatie methoden. Interpretatie is naar mijn mening een subjectief gereedschap wat doeltreffend kan zijn in het opzetten van btw-besparende constructies. Het is echter een onzekere onderbouwing. Het is immers vaak gebaseerd op grammaticale uitleg. Bij twijfel kunnen wetshistorie en teleologie in sommige situaties meer duidelijkheid verschaffen.

3.2 Kwalificatie als gereedschap

Voor het Halifax-arrest heerste de gedachte dat fiscale kwalificatie van de feiten voldoende gereedschap was ter bestrijding van btw-besparende constructies.²⁵

In de btw-wetgeving wordt de werking van regelingen bepaald aan de hand van begrippen. Deze begrippen zijn dusdanig bepalend voor heffing, dat over kwalificering discussie kan ontstaan. Misbruik van recht ligt in het verlengde van de kwalificatie.²⁶ Voor misbruik dient immers uit objectieve factoren te blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Daarom zal ik in de komende paragrafen een aantal van belang zijnde begrippen bespreken.

3.2.1 Belastbare feiten

Voor de btw-heffing wordt niet specifiek gekeken naar de belastingplichtige als individu, in tegenstelling tot de heffing van directe belastingen. Op basis van artikel 1 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna Wet OB 1968) wordt gesteld dat in beginsel alle leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer

²⁴ R.L.H. IJzerman, 'Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht, Deventer: Kluwer 1991, p. 38-83.

²⁵ J.J. Lamers, 'Wetsontduiking in de omzetbelasting', *WFR* 1995/384.

onder bezwarende titel worden verricht, belast zijn.

3.2.2 Ondernemer en aftrek voorbelasting

In artikel 2 van de Wet OB 1968 wordt de hoofdregel betreffende het recht op aftrek van voorbelasting uitgelegd. Vereiste is dat het een 'ondernemer' betreft. Vervolgens wordt in artikel 7 uitgelegd dat een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent ondernemer is. Het systeem dat is neergelegd in de wet en de Btw-Richtlijn heeft als doelstelling dat op de bedrijfskolom geen btw blijft drukken.²⁷ De btw wordt in feite vooruitgeschoven tot het de uiteindelijke eindverbruiker, welke geen recht heeft op aftrek voorbelasting, heeft bereikt.

Zoals al opgemerkt gaat het bij de btw-besparende constructies, welke we tegenkomen in de rechtspraak, veelal om ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten zoals ziekenhuizen of gemeenten. Ondernemers die alleen vrijgestelde prestaties verrichten hebben geen recht op aftrek van voorbelasting. Zij verkeren in dezelfde positie als de eindgebruiker en mogen de voorbelasting in beginsel niet in aftrek brengen. Dit wordt door het HvJ onderschreven in het Hongkong-arrest.²⁸

Gemeenten en andere publiekrechtelijke instellingen worden in beginsel niet als belastingplichtigen voor de btw-heffing aangemerkt voor zover zij zich bezighouden met overheidsactiviteiten. Dit brengt met zich mee dat gemeenten in beginsel geen recht hebben op aftrek voorbelasting. Echter indien er sprake is van activiteiten met een commercieel karakter kunnen gemeenten wel worden aangemerkt als ondernemers voor de btw-heffing op basis van artikel 7.3 van de Wet OB 1968.

3.2.3 Levering

Een minder duidelijk begrip betreft de 'levering' van een goed of dienst. Allereerst omdat de civielrechtelijke levering en de fiscale levering uiteenlopen. Dat heeft het HvJ onderstreept in het arrest Safe.²⁹ De begripsbepaling in de nationale wetgeving is naar mening van het HvJ te uiteenlopend.³⁰ Derhalve dient voor de begripsbepaling te worden aangesloten bij de definitie in artikel 14, lid 1 van de Btw-richtlijn: 'De overdracht van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken'. Daarmee wordt grotendeels aangesloten bij het begrip juridische levering. Of er sprake is van een economische levering is irrelevant zo werd in het Halifax-arrest nog eens onderstreept.³¹

Belangrijke vragen bij de overdracht van goederen en btw-besparende constructies zijn:

1. Voldoet de overdracht waarmee het recht op aftrek voorbelasting wordt geclaimd tot het begrip levering?

²⁷ A.H. Bomer, J. Rakhan, 'Commentaar op artikel 2 Wet OB 1968 voorbelasting', *NDFR* 21 oktober 2012.

²⁸ HvJ EU 1 april 1982, nr. 89/81, *BNB* 1982/311, (Hongkong-arrest).

²⁹ HvJ EU 8 februari 1990, nr. C-320/88, *BNB* 1990/271 (Safe-arrest).

³⁰ C.M. Ettema, 'Commentaar op artikel 3.1 Wet OB 1968 levering', *NDFR* 1 februari 2012.

³¹ Zie ook paragraaf 2.1.3.

2. Indien dit niet het geval is; wat is dan het gevolg voor de aftrek voorbelasting?

Indien niet aan de gestelde voorwaarden van het begrip levering wordt voldaan spreekt men van een schijnlevering.³² Indien er sprake is van schijnlevering mag er geen voorbelasting worden afgetrokken op basis van artikel 2 van de Wet OB 1968. De Belastingdienst heeft in het verleden vaak geschermd met het begrip schijnlevering tegen btw-besparende constructies. De kwalificering van bepaalde handelingen kan derhalve ook omschreven worden als gereedschap ter bestrijding van misbruik van recht, ondanks dat er door de rechtelijke macht geen misbruik van recht wordt vastgesteld.

3.2.4 Economische activiteiten en Symbolische vergoeding

Ook de kwalificatie van de activiteit kan fungeren als bestrijdingsmiddel tegen de btw-besparende constructies. Een symbolische vergoeding dient te worden beschouwd als werkelijk door belastingplichtige ontvangen tegenprestatie, zo ontstaat de levering onder bezwarende titel. Er is dus sprake van een levering. Zeker doordat in Nederland de subjectieve maatstaf wordt gehanteerd als heffingsgrondslag is het moeilijk bepalen of er sprake is van economische activiteit. De kwalificatie tot economische activiteit is cruciaal voor het aanspraak mogen maken op volledige aftrek van voorbelasting. Bij deze kwalificering wordt voornamelijk gekeken of er in wezen sprake is van vrijgevigheid.³³ De Hoge Raad oordeelt dat een vergoeding als symbolisch moet worden bestempeld indien de ontvangen vergoeding niet overeenstemt met vergoedingen ontvangen voor soortgelijke in het maatschappelijk verkeer verrichte prestaties. Tevens oordeelt de Hoge Raad dat niet moet worden gekeken naar in hoeverre de vergoeding kostendekkend is.³⁴

3.2.5 Tussenconclusie

De fiscale kwalificatie is dus van groot belang in de strijd tegen de btw-besparende constructies. Zeker ook doordat het misbruik van recht in de btw-heffing tot voor kort nog geen vaste voet aan de grond had in de Nederlandse rechtspraak. Belangrijk onderdeel van dit gereedschap (fiscale kwalificatie) is het onderscheid tussen civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke kwalificatie. Zoals we in het arrest Part Service al hebben gezien is het irrelevant hoe handelingen contractueel zijn geweest. Indien handelingen niet afzonderlijk en op zichzelf staand zijn, kan worden geoordeeld dat het één handeling betreft, met de (fiscale) gevolgen van dien.

³² Zie bijvoorbeeld HR 29 november 2000, nr. 35.765, V-N 2000/54.25.

³³ HvJ EU, 21 september 1988, nr. 50/87, BNB 1994/306.

³⁴ HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223.

Hoofdstuk 4 Misbruik van recht in de Nederlandse rechtspraak

Misbruik van recht maakt, met betrekking tot de btw-heffing, na twintig jaar een belangrijke ontwikkeling door. Waar in de vorige eeuw door deskundigen geopperd werd dat misbruik van recht niet van toepassing was in de btw-heffing wordt nu het tegendeel bewezen. Argumentatie van deskundigen was onder andere het zakelijke karakter van de btw-heffing en de subjectieve maatstaf als heffingsgrondslag voor de btw-heffing.³⁵

Recent zijn er verschillende zaken aan de orde geweest waarbij de btw-besparende constructies getoetst zijn op misbruik van recht. In dit hoofdstuk wil ik in kaart brengen wat de overwegingen van de Hoge Raad zijn en hoe de resultaten van het toetsingskader doorslaggevend kunnen zijn om tot vaststelling van misbruik van recht te komen. De eerste arresten waar misbruik van recht is vastgesteld door de Hoge Raad betreffen de arresten van 10 februari 2012. Het gaat hier om een leaseconstructie met ziekenhuisapparatuur.

4.1 Ziekenhuisconstructies

In de zaken waarover de Hoge Raad zich op 10 februari 2012 uitspreekt gaat het wederom om een leaseconstructies.^{36 37} In de eerste zaak is door belanghebbende een rechtspersoon opgericht om ziekenhuisapparatuur aan te schaffen en het vervolgens aan het gelieerde ziekenhuis te gaan verhuren. Er zijn in 2001 met het ziekenhuis een aantal (civielrechtelijke) overeenkomsten gesloten ter creatie van de btw-besparende constructie. Te weten een huurovereenkomst, een geldleningsovereenkomst en een pandovereenkomst. Beoogd doel van de constructie is dat de aanschaffende gelieerde rechtspersoon de btw over de aanschaf volledig mag aftrekken. Vervolgens gaat deze rechtspersoon de apparatuur vijf jaar verhuren op basis van de overeenkomsten. Hierbij zal btw in rekening worden gebracht die niet als voorbelasting in aftrek mag worden gebracht door het ziekenhuis. Het ziekenhuis verricht immers onbelaste prestaties waardoor voorbelasting niet aftrekbaar is op basis van artikel 15 tweede lid van de Wet OB 1968. Gevolg van de constructie is dat de btw-druk gespreid wordt over de leasetermijn. Bovendien zal de btw-druk lager zijn. Na vijf jaar kan het ziekenhuis alle aandelen verwerven van de gelieerde rechtspersoon. De herzieningstermijn voor de btw-heffing is dan verstreken. Vervolgens kan een fiscale eenheid worden gevormd. Hierdoor hoeft onderling geen btw meer in rekening te worden gebracht waardoor er een belastingvoordeel ontstaat. In de andere ziekenhuiskwestie geschiedt een aantal vergelijkbare transacties. Hier werd na vijf jaar gebruik gemaakt van een koopoptie. Het ziekenhuis koopt na afloop van de herzieningstermijn de apparatuur.

Met de beoogde structuur zal door zowel het ziekenhuis als de opgerichte rechtspersoon direct belastingvoordeel worden behaald. De aftrek voorbelasting valt binnen de opgerichte

³⁵ C.J. Hummel, 'Fraus legis in de btw: wisselend beeld', *NTFR* 2012/44.

³⁶ HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, *V-N* 2012/12.23.

³⁷ HR 10 februari 2012, nr. 09/03203, *BNB* 2012/128.

rechtspersoon. Het ziekenhuis kan de voorbelasting tot afloop van de herzieningstermijn niet aftrekken. Echter wordt de btw-druk gespreid door het leasen in plaats van kopen. In de zaak 08/05317 wordt onder andere de vraag gesteld of het is toegestaan om een naheffingsaanslag op te leggen aan de andere partij dan aan degene die het belastingvoordeel heeft genoten. De Hoge Raad is van oordeel dat de naheffingsaanslag niet hoeft worden opgelegd aan degene die het meeste voordeel geniet.³⁸

Het gerechtshof (hierna Hof) heeft in de rechtsoverwegingen kenbaar gemaakt dat ziekenhuizen vrij zijn in de keuze om apparaten te kopen of te leasen en dat spreiding van de btw-heffing legaal is. Echter is het uit de betreffende constructie voortvloeiende voordeel veel groter. De btw-druk kan namelijk worden gereduceerd. Op basis hiervan heeft het Hof geoordeeld dat er sprake is van misbruik van recht. Het Hof heeft geoordeeld dat; 'belastingvoordeel het wezenlijke doel van de constructie is geweest'.³⁹ De Hoge Raad stemt in. Er wordt, net als het HvJ al eerder deed, onderstreept dat belastingplichtigen vrij zijn de meest voordelige weg te kiezen. Echter indien er in strijd met doel en strekking van bepaalde wetten wordt gehandeld, is er sprake van misbruik van recht.

Met deze arresten is de basis voor het Nederlandse leerstuk misbruik van recht door de Hoge Raad gelegd. Volgens Becks spreekt de Hoge Raad zich in de arresten uit over de volgende punten:

1. Misbruik van recht heeft in Nederland altijd bestaan onder de naam *Fraus Legis* en de toepassing hiervan is voor de btw nooit uitgesloten
2. Het is irrelevant wanneer het belastingvoordeel wordt behaald; vaststelling en sancties van misbruik van recht zijn van toepassing zolang als transacties lopen tot het moment waarop de aftrek wordt genomen
3. Het is niet van belang welke van de betrokken partijen het voordeel heeft bij misbruik van recht, het gaat om het misbruik zelf.⁴⁰

Of de gecreëerde mogelijkheden om de btw-druk te verlagen in de toekomst benut gaan worden (in de ziekenhuiscasus het vormen van een fiscale eenheid) is irrelevant voor de vaststelling van misbruik vindt de Hoge Raad. Daarmee wordt door de Hoge Raad gesteld dat misbruik van recht ontstaat op het moment van de eerste transacties welke behoren tot de aannemelijk gemaakte constructie. Er kan sprake zijn van misbruik van recht zodra het aannemelijk is dat, aan de hand van de opgezette constructie in de toekomst, hoogstwaarschijnlijk de fiscaal meest voordelige route bewandeld zal gaan worden. Hierbij wordt door de Hoge Raad naar het totaalplaatje van de betrokken transacties gekeken.

³⁸ HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, *V-N* 2012/12.23, ro. 3.5.2.

³⁹ Zie ook paragraaf 2.2.1.

⁴⁰ J.P.W.H.T. van der Becks, 'Misbruik van recht bij constructie met ziekenhuis I', *NtFR* 2012/639.

4.2 Scholenconstructies

Na de hiervoor behandelde roerende zaken zijn er inzake het leerstuk misbruik van recht onlangs een aantal arresten van de Hoge Raad geweest met betrekking tot door gemeenten verworven onroerende zaken. Het betreffen met elkaar vergelijkbare zaken waarin openbare lichamen fiscaal risicovolle constructies aangrijpen om de btw-druk te verlagen.

Gemeente Gemert

Op 17 februari 2012 heeft de Hoge Raad een zaak terug verwezen. De vraag was of er sprake was van een levering. Het ging in de betreffende zaak om de aankoop van een schoolgebouw door de gemeente Gemert. De gemeente kocht dit schoolgebouw voor 11,3 miljoen van een aannemer en claimt de voorbelasting. Vervolgens verkocht de gemeente het gebouw aan een beherende stichting voor 2,8 miljoen met btw. De inspecteur vindt dat de gemeente de voorbelasting onterecht heeft afgetrokken. Argument was dat er geen daadwerkelijke levering heeft plaats gevonden. De fiscale kwalificatie werd als bestrijdingsmiddel voor de btw-besparende constructie gebruikt. Als we terugkijken naar de eerste paragrafen van dit hoofdstuk dan lijkt het een correct standpunt wat de inspecteur inneemt. Er is naar mijn mening slechts sprake van een schijnlevering. De verkoopprijs neigt mijns inziens eerder naar een vrijgevigheid dan naar een reële transactie.⁴¹ In de betreffende situatie moet echter rekening worden gehouden met de Wet Voortgezet Onderwijs (hierna WVO).

In deze zaak wordt het beroep in cassatie verwezen. De Hoge Raad oordeelt dat er een levering plaats heeft gevonden. Reden is dat de WVO het bevoegd gezag in de positie van de juridische eigenaar plaatst. De WVO stelt dat dit het schoolbestuur is. De macht om over het betreffende goed te beschikken is dus vanaf het moment van exploitatie overgegaan op basis van de Wet. De Hoge Raad heeft de zaak verwezen met de vraag te onderzoeken of er sprake is van misbruik van recht. Vervolgens oordeelt Hof Arnhem op 11 december 2012 dat er van misbruik geen sprake is. De belangrijkste argumentatie is dat de gemeente niet verplicht was de weg met de meeste btw-druk te kiezen.

In het betreffende arrest van het Hof Arnhem van 11 december 2012 wordt verwezen naar twee andere zaken die inmiddels de revue hebben gepasseerd. De arresten Middelharnis en Albrandswaard betreffen gelijkwaardige arresten waarin de Hoge Raad verschillende uitspraken heeft gedaan met betrekking tot misbruik van recht.^{42 43}

Gemeente Middelharnis en Albrandswaard

Beide zaken trekken de aandacht doordat de cases vrijwel identiek zijn. Toch vallen de uitspraken ieder een andere kant op. Bij de zaak Middelharnis heeft de Hoge Raad misbruik van recht geconstateerd. Bij de zaak Albrandswaard is volgens de Hoge Raad geen sprake

⁴¹ Zie bijvoorbeeld HR 6 maart 1991, nr. 25.009, *FED* 1991/384.

⁴² HR 30 maart 2012, nr.09/03079, *BNB* 2012/202, (gemeente Middelharnis).

⁴³ HR 29 juni 2012, nr.10/00786, *V-N* 2012/1589, (gemeente Albrandswaard).

van misbruik van recht.

In de zaak Middelharnis wordt wederom gewerkt met een leaseconstructie. Het gaat hier om een speciaal opgezette rechtspersoon welke de voorbelasting over de verkrijging van een onroerende zaak, te weten een schoolgebouw, in aftrek brengt. In deze zaak is de toetsing of er strijdigheid is met doel en strekking van de Wet OB 1968 doorslaggevend. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende niet in aanmerking komt voor aftrek voorbelasting omdat er sprake is van overheidshandelen, dan wel vrijgesteld ondernemershandelen. Evenmin is er sprake van gebruik van goederen en diensten voor aftrekgerechtigde prestaties.⁴⁴ In deze zaak wordt aan de wettelijke vereisten van de begrippen levering en ondernemer voldaan voor. Omdat ze echter anders bedoeld zijn, wordt hier door het Hof en vervolgens de Hoge Raad het leerstuk misbruik van recht gebruikt om de btw-besparende constructie tegen te gaan. Er is strijd met doel en strekking van de artikelen 3 en 7 van de Wet OB 1968.

In de zaak Albrandswaard is volgens de Hoge Raad geen sprake van misbruik van recht. Ook in deze zaak wordt er een schoolgebouw via een speciaal opgezette rechtspersoon verworven. Verschil met de zaak Middelharnis is dat in de betreffende zaak het schoolgebouw verkocht wordt voor 15% van de aanschafkosten. Dit leidt tot een btw-vriendelijke constructie, immers de subjectieve waarde is maatstaf van heffing en de stichting kan de btw niet terugvorderen. In deze zaak wordt de overgang wel expliciet als levering gekwalificeerd, ook door de inspecteur. Wel meent deze dat er misbruik van recht is. Argument is dat het een kunstmatige constructie zou betreffen. De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie gegrond. Hierbij wordt wel geconcludeerd dat er sprake is van een wezenlijk doel tot belastingbesparing, daarnaast wordt vastgesteld dat er sprake is van een symbolische vergoeding.⁴⁵ Cruciale reden voor deze uitkomst was voor de Hoge Raad invloeden van een andere wet. De Wet op Primair Onderwijs (hierna WPO) stelt dat gemeenten verplicht zijn tot het zorgdragen voor huisvesting van scholen.⁴⁶ Daarnaast stelt de WPO dat gezag dient te worden overgedragen in geval van niet-gemeentelijke scholen.⁴⁷

Zeer opmerkelijk is dat er gelijkwaardige regelingen in de WVO en WPO zijn te vinden. De levering van de gemeente Middelharnis valt onder de WVO. Deze wordt in de argumentatie om tot vaststelling van misbruik van recht te komen in de zaak Middelharnis echter niet gebruikt.

⁴⁴ HR 30 maart 2012, nr.09/03079, , *BNB* 2012/202 ,ro. 3.2.2..

⁴⁵ HR 29 juni 2012, nr.10/00786, *V-N* 2012/1589, (gemeente Albrandswaard), ro. 5.4.

⁴⁶ Artikel 91, lid 1, WPO.

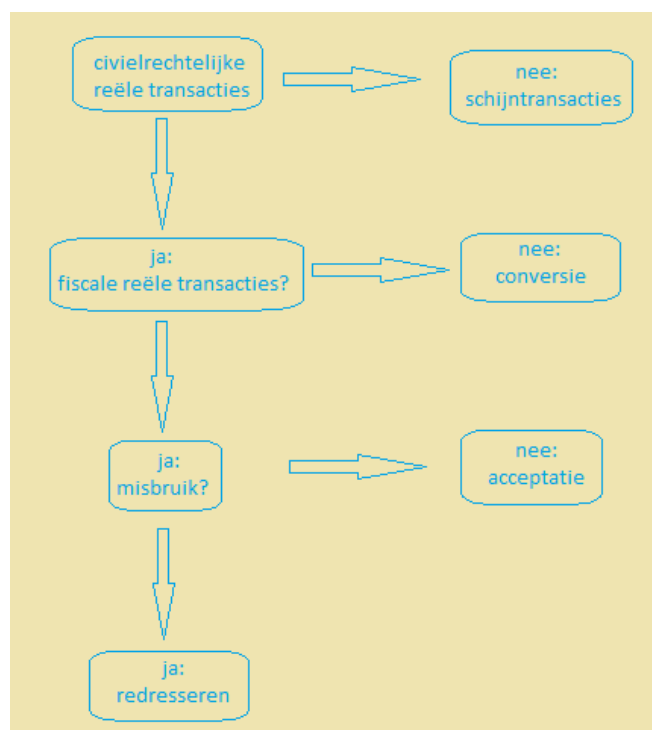
⁴⁷ Artikel 103, lid 1, WPO.

Hoofdstuk 5 Conclusie

Als er geen recht op aftrek is van de voorbelasting leidt de btw tot forse ophoging van de inkoopprijs. Met name bij ziekenhuizen en schoolgebouwen kan het al snel om miljoenen euro's gaan. Door het grote materiële belang worden, om deze belasting te ontwijken, tussenpersonen ingeschakeld en constructies opgetuigd.

Nederland heeft tot voor kort niet erg spontaan op het door het HvJ ontwikkelde leerstuk gereageerd. Doordat fiscale kwalificatie van de feiten niet als gereedschap volstaat, moet de Nederlandse rechtelijke macht toch de handgreep misbruik van recht aanpakken om btw-besparende constructies onderuit halen. De rechtelijke macht moet proberen om enerzijds doorzichtige constructies te weren, maar anderzijds ook rechtszekerheid te bieden voor reguliere contracten. Belastingen hebben vanwege hun ingrijpende karakter een wettelijke grondslag nodig. Met het leerstuk van misbruik van recht wordt het voor partijen wel heel moeilijk om de fiscale gevolgen van hun handelen in te schatten.

Om tot vaststelling van misbruik van recht te komen sluit ik me aan bij het schematisch overzicht van Van de Wakker in het WFR.⁴⁸



De eerste vraag in het proces ter bestrijding van btw-besparende constructies is of er sprake is van reële civielrechtelijke transacties. Indien wordt vastgesteld dat er in werkelijkheid niets gebeurd is er sprake van schijntransacties. Er kan in een dergelijke situatie geen

⁴⁸ J.G.M. van de Wakker, 'Ziekenhuisconstructies, misbruik van recht in de btw', *WFR* 2012/789.

aanspraak worden gemaakt op aftrek voorbelasting omdat een transactie niet zou hebben plaatsgevonden. Indien er sprake is van reële civielrechtelijke transacties dient de vraag te worden gesteld of er sprake is van fiscaal reële transacties. Fiscale kwalificatie van de feiten is verschillend van de civielrechtelijke kwalificatie. Pas wanneer zowel civielrechtelijk als een fiscaal aan eisen van kwalificatie wordt voldaan moeten transacties getoetst worden op misbruik van recht.

Ter beantwoording van de hoofdvragen van het onderzoek haal ik nogmaals de ziekenhuisconstructies en de scholenconstructies aan.

Ziekenhuisconstructie

Naar aanleiding van de arresten van de Hoge Raad van 10 februari 2012 vind ik dat de uitspraken van de Hoge Raad grotendeels in overeenstemming zijn met de Europese rechtspraak. Ook zijn ze effectief en proportioneel. In beide situaties wordt misbruik van recht uitgesproken. Hiermee staat naar mijn mening de effectiviteit vast. Aan proportionaliteit schort het enigszins bij de wijze van herdefiniëring. Hiermee sluit ik me aan bij de mening van Merx.⁴⁹ Er wordt in de zaak 08/05317 aftrek voorbelasting geweigerd voor de opgerichte vennootschap die de ziekenhuisapparatuur heeft aangeschaft. Zoals in Halifax door het HvJ wordt aangegeven moeten transacties worden geherdefinieerd. Echter wordt niet voorgeschreven dat alle transacties moeten worden geherdefinieerd. Het zou naar mijn mening rechtvaardiger zijn om de naheffing aan de fiscale eenheid op te leggen ten tijde van de overdracht van de ziekenhuisapparatuur.

De Hoge Raad kijkt voor toetsing van misbruik naar het Halifax arrest. Over het tijdstip van vaststelling is de Hoge Raad duidelijk. Vanaf de eerste handelingen waarbij de btw-besparende constructie wordt opgezet is sprake van misbruik van recht. De Hoge Raad legt meer de nadruk op het geheel van transacties en gebeurtenissen.

Scholenconstructies

De verschillende uitspraken in de zaken Albrandswaard en Middelharnis leiden tot verwarring. Indien het stappenplan van Van de Wakker na wordt gelopen kan worden geconcludeerd dat er wel degelijk onderbouwing is voor verschil in de uitspraken van de Hoge Raad. In de nationale omzetting van de Btw-richtlijn dient in Nederland eerst naar de kwalificatie van transacties te worden gekeken voordat toetsing op misbruik plaats vindt.

De verschillende uitspraken door de Hoge Raad zijn tot stand gekomen door de verschillende methoden van rechtsvinding. De verschillende wetten; de WVO en de WPO dwingen in beide situaties de gemeenten tot het voorzien van scholen in huisvesting. Echter dient daarbij gelet te worden op de fiscale kwalificatie van de gemeente. In de zaak Middelharnis is sprake van een structuur waarbij het schoolgebouw eerst door de gemeente wordt geleverd.

⁴⁹ M.M.W.D. Merx, 'Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?', *TFO* 2013/125.

Vervolgens wordt het schoolgebouw gehuurd om het ter beschikking te stellen aan de leiding van de school. Hierdoor wordt de gemeente mijns inziens door eigen handelen gekwalificeerd als ondernemer. Daarom oordeelt de Hoge Raad verschillend in de twee zaken. Indien sprake is van ondernemerschap is er geen basis in de WVO voor het optreden van de gemeente en dient op grond daarvan misbruik te worden vastgesteld.

Het is lastig te oordelen of de arresten met betrekking tot de scholenconstructies in overeenstemming zijn met de Europese rechtspraak. Het HvJ heeft zijn mening niet gegeven over mogelijk misbruik door openbare lichamen. De juridische verplichting welke aan de gemeente wordt opgelegd in de WPO is cruciaal ter voorkoming van misbruik van recht dus deze vraag laat ik onbeantwoord.

Voor de effectiviteit en proportionaliteit zijn voor- en tegenargumenten te noemen. Enerzijds wordt aan gemeenten de wettelijke plicht opgelegd om scholen te voorzien in onderdak. Echter mag de voorbelasting hier in beginsel niet worden teruggevorderd. Wanneer het schoolgebouw wordt geleverd tegen een vergoeding ontstaat er pas recht op aftrek voorbelasting. Deze vergoeding is vaak gefinancierd door middel van een lening van de gemeente of door bestempeling van de eigen bijdrage van het bevoegd gezag als een vergoeding. Zo kan dus gesteld worden dat er weldegelijk sprake is van een btw-besparende constructie. Naar mijn mening zelfs een kunstmatige constructie die enkel het doel heeft belasting te besparen. Anderzijds kan worden gesteld dat de aanschaffing van de schoolgebouwen ook had plaats gevonden indien er geen btw-besparende constructies mogelijk waren geweest. Hiermee kom ik tot de uitkomst dat van misbruik van recht naar mijn mening geen sprake is. Belastingplichtigen zijn immers vrij om fiscaal de meest voordelige weg te bewandelen.

Derhalve moet geconcludeerd worden dat de Hoge Raad ook in de arresten met betrekking tot scholenconstructies grotendeels effectief en proportioneel heeft gehandeld. Proportionaliteit laat mogelijk enigszins te wensen over in de gelijkwaardige situaties Middelharnis en Albrandswaard. Hiermee doel ik vooral op gebrek aan proportionaliteit in het materiële belang.

Wel vind ik, mede door de abstractie van het leerstuk misbruik van recht, dat gemeenten juist een voorbeeld zouden moeten geven. Het is voor de rechtelijke macht lastig de btw-besparende constructies te bestrijden en tegelijkertijd de rechtszekerheid te beschermen.

Literatuurlijst

- J.P.W.H.T. van der Becks, *Misbruik van recht bij constructie met ziekenhuis I*, NTFR 2012/639
- C.M. Ettema en J.P. Hulshof, *Wegwijs In De Btw*, Den Haag: SDU 2009
- Conclusie A-G Van Hilten, nr. 08/05317, VN 2012/12.23
- Conclusie A-G Van Hilten, nr. 09/03203, VN 2012/13.20
- Conclusie A-G Van Hilten, nr. 09/03079, VN 2012/19.24
- C.J. Hummel, *Fraus legis in de btw: wisselend beeld*, NTFR 2012/44
- R.L.H. IJzerman, *Het leerstuk van wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1991
- P. Kavelaars, *Misbruik van recht in de EU*, WFR 2011/1177
- J.J. Lamers, *Wetsontduiking in de omzetbelasting*, WFR 1995/384
- M.M.W.D. Merckx, *Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?*, TFO 2013/125
- J.C.J.G.M. Naalden en R.A. de Boer, *Het leerstuk van fraus legis – een overzicht en enkele recente ontwikkelingen (deel 1)*, Forfaitair 2013/231
- J.C.J.G.M. Naalden en R.A. de Boer, *Het leerstuk van fraus legis – een overzicht en enkele recente ontwikkelingen (deel 2)*, Forfaitair 2013/232
- W.A.P. Nieuwenhuizen, *BTW jurisprudentie van het Hof van Justitie 2012/2013*, Deventer: Kluwer 2012
- J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtszekerheid en Fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010
- F. Tromp, *Doe eens even normaal!*, WFR 2012/89

- J.G.M. van de Wakker, *Ziekenhuisconstructies, misbruik van recht in de btw*, WFR 2012/789

Jurisprudentieregister

Het Hof van Justitie EU:

Hof van Justitie EU, 1 april 1982, Zaak nr. 89/81

Hof van Justitie EU, 21 september 1988, zaak 50/77

Hof van Justitie EU, 8 februari 1990, Zaak nr. C-320/88

Emsland-Sträke arrest

Hof van Justitie EU, 14 februari 2000, Zaak nr. C-110/99

Halifax arrest

Hof van Justitie EU, 21 februari 2006, Zaak nr. C-255/02

Part Service arrest

Hof van Justitie EU, 21 februari 2008, Zaak nr. C-425/06

Weald Leasing arrest

Hof van Justitie EU, 26 oktober 2010, Zaak nr. C-103/09

RBS

HvJ EG 22 december 2010, C-277/09

De Hoge Raad der Nederlanden:

Hoge Raad, 6 maart 1991, nr. 25.009

Hoge Raad, 16 september 1992, nr. 27.162

Hoge Raad, 29 november 2000, nr. 35.765

Hoge Raad, 11 februari 2005, nr. 38 022

Hoge Raad, 10 februari 2012, nr. 08/05317

Hoge Raad, 10 februari 2012, nr. 09/03203

Hoge Raad, 17 februari 2012, nr. 09/04280

Hoge Raad 30 maart 2012, nr.09/03079

Hoge Raad 29 juni 2012, nr. 10/00786

Bijlage 1

