

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

NADRIK VERBODEN

Faculteit der Economische Wetenschappen

Master Fiscale Economie

TE VER GEPLAND?!

Een onderzoek naar de scheidslin tussen belastingplanning en misbruik van recht

Masterscriptie

Naam: M.M.Schaap

Studentnummer: 297994

Begeleider: R.N.G. van der Paardt

Rotterdam, 6 oktober 2011

Te ver gepland?!

VOORWOORD

Deze scriptie is geschreven in het kader van de afronding van mijn master Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam. Terugkijkend kan ik van een voorspoedig scriptieproces spreken. Na overleg met mijn begeleider René van der Paardt was ik al snel tot het onderwerp misbruik van recht gekomen. Het schrijfproces is eveneens vlot verlopen, de scriptiestage die ik bij Ernst & Young heeft hierbij zeker aan bijgedragen. Ik ben Ernst & Young dan ook zeer dankbaar voor de mogelijkheid die ze mij hebben geboden. Daarnaast wil ik in het bijzonder mijn kamergenoot Marjolijn Mertens bedanken voor de afleiding die ze mij bood als ik er even doorheen zat en de menige tips die ze mij gegeven heeft. Mijn dankbetuiging gaat eveneens uit naar René van der Paardt vanwege de zeer prettige samenwerking. Zonder zijn suggesties en kritische blik zou mijn scriptie niet geworden zijn wat ze nu is. Mijn dank gaat uit naar mijn ouders die altijd in mij en mijn studiekeuze geloofd hebben en die altijd voor me klaar stonden als ik het even niet zag zitten. Verder wil ik mijn persoonlijke meelezers Jill Bakker en Leontien van der Heijden bedanken, ik weet dat het niet altijd de meest boeiende stukken tekst waren om in jullie vrije tijd te lezen. Al met al ben ik zeer trots op het eindresultaat waarmee ik zes mooie en leerzame studie jaren afsluit.

Mariëtte Schaap
Rotterdam, 6 oktober 2011

Te ver gepland?!

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord	3
Inhoudsopgave	5
Afkortingen	9
1. Inleiding	11
1.1. Aanleiding	11
1.2. Probleemstelling	12
1.3. Opzet	12
2. Het communautaire en nationale leerstuk Misbruik van recht	13
2.1. Het communautaire leerstuk misbruik van recht	13
2.1.1. Werking van het Europese recht	13
2.1.2. De (on)geschreven communautaire rechtsbeginselen.....	16
2.1.3. Rechtsvinding door het HvJ EU	17
2.1.4. Bestrijding van misbruik van EU-recht.....	19
2.2. Het nationale leerstuk ‘Misbruik van recht’	21
2.2.1. Richtige heffing	21
2.2.2. De ontwikkeling van fraus legis ten opzichte van richtige heffing.....	22
2.2.3. Toepassingsvereisten voor fraus legis	23
2.2.4. Rechtsbeginselen.....	24
2.2.5. Rechtsvinding.....	25
2.3. Verhouding tussen het communautaire en het nationale leerstuk misbruik van recht	27
2.4. Conclusie	28
3. Het leerstuk misbruik van recht in de btw	31
3.1. Het systeem van de btw en relevante begrippen	31
3.1.1. Het algemene karakter van de btw	31
3.1.2. Belastbare feiten.....	32

Te ver gepland?!

3.1.3. Ondernemer	33
3.1.4. Aftrek van voorbelasting.....	34
3.1.5. Btw-fiscale eenheid	35
3.1.6. Maatstaf van heffing.....	36
3.1.7. Vrijstellingen.....	37
3.2. Andere methode ter bestrijding van misbruik van recht	38
3.2.1. Anti-misbruikbepalingen in de btw.....	38
3.2.2. Reparatiewetgeving	43
3.2.3 Verhouding tussen het leerstuk misbruik van recht en reparatiewetgeving.....	45
3.3 Conclusie	48
4. Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie	51
4.1. Ontwikkeling jurisprudentie voor Emsland-Stärke GmbH	51
4.2. Emsland-Stärke GmbH	52
4.3. Halifax	53
4.4. Part Service	57
4.5. RBS Deutschland Holdings GmbH	59
4.6. Weald Leasing	61
4.7. Hof Amsterdam 17 november 2008	64
4.8. Conclusie A-G Van Hilten 1 oktober 2009	67
4.9. Hof Den Haag 26 juni 2009	71
4.10. Hof Arnhem 3 augustus 2010	72
4.11. Hof Den Bosch 10 juli 2009	74
4.12. Conclusie A-G Van Hilten 14 april 2011	76
4.13. Conclusie	81
5. De scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik	85
5.1. Belastingplanning in de btw	85
5.2. Belastingbesparende structuren door kwalificatieverschillen	87

Inhoudsopgave

5.3. Belastingbesparende structuren door de vrijstellingsbepalingen	90
5.3.1. Transacties splitsen.....	90
5.3.2. Lease structuren.....	93
5.4. Belastingbesparende structuur door een lage vergoeding	98
5.5. Belastingbesparende structuur door toepassing laag tarief	100
5.6. Gevolgen van rechtsmisbruik	102
5.6.1. Een belastingvoordeel.....	102
5.6.2. Herdefiniëren.....	104
5.7. Bewijslast	105
5.8. Conclusie	106
6. Slotconclusie	109
Literatuurlijst	115

Te ver gepland?!

AFKORTINGEN

A-G	Advocaat Generaal
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006, nr. 2006/112/EG, PbEU L 347
BV	Besloten Vennootschap
EC	Europese commissie
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EU	Europese Unie
e.v.	En volgende
HR	Hoge Raad
HvJ EG	Hof van Justitie Europese Gemeenschappen
Lidstaten	Lidstaten van de EU
MvT	Memorie van toelichting
nr.	Nummer
NTRF	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
IW 1990	Invorderingswet 1990
r.o.	Rechtsoverweging
TFB	Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht
VN	Vakstudie Nieuws
Uitv. Vo.	Uitvoeringsverordening
Uitv. Besch.	Uitvoeringsbeschikking
Vo.	Verordening
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Wet BVR	Wet op belastingen van rechtsverkeer
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

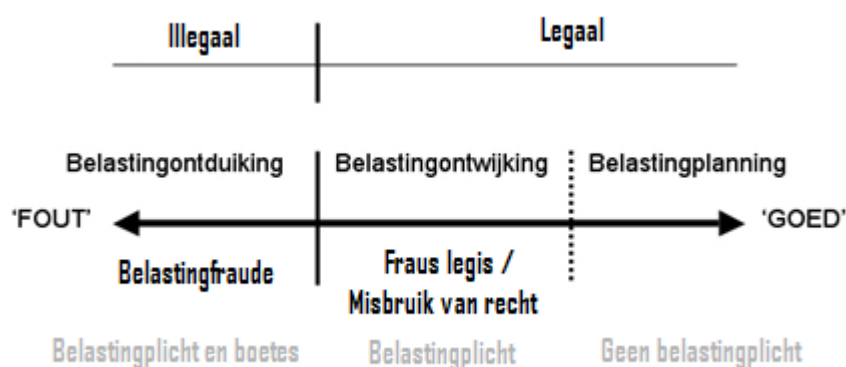
Te ver gepland?!

1. Inleiding

1. INLEIDING

1.1. AANLEIDING

Voor belastingplichtigen bestaan er drie mogelijkheden om hun belastingdruk te verminderen, namelijk belastingontduiking, -ontwijking en -planning. De eerste vorm van belastingbesparing is illegaal en de andere twee vormen zijn legaal. Doordat er op de ondernemer wel een belastingplicht rust wordt belastingontwijking niet als aanvaardbaar beschouwd. Middels belastingplanning is het daarentegen mogelijk om te bewerkstelligen dat er geen belastingplicht of een lagere belastingdruk ontstaat, zodat er sprake is van een aanvaardbare vorm van belastingbesparing. Het onderscheid tussen deze drie vormen wordt in de volgende figuur schematisch weergegeven:



1

Binnen de directe belastingen werd al lange tijd de belastingbesparende vorm belastingontwijking aangepakt middels toepassing van het leerstuk misbruik van recht. Terwijl binnen de indirecte belastingen werd gedacht dat toepassing van het misbruikleerstuk in een belasting met een objectief karakter niet mogelijk was. Hier kwam verandering in door de uitspraak van het Hof van Justitie EG in het douanearrest Emsland-Stärke GmbH² en een aantal jaar daarna in het arrest Halifax³. Het Hof kwam in dit laatste arrest tot het oordeel dat het leerstuk misbruik van recht ook toepasbaar is in de btw. Sinds dit arrest heeft de ontwikkeling van het leerstuk binnen de btw een grote vlucht genomen. Zo heeft het Hof van Justitie EU na dit arrest nog diverse spraakmakende arresten gewezen omtrent de vraag of er wel of geen sprake was van misbruik van recht bij een btw-constructie. Ook de Nederlandse rechtsorganen hebben dit leerstuk overgenomen in hun uitspraken. Deze ontwikkeling heeft in de literatuur en de praktijk verschillende vragen doen op roepen. Één hiervan is de vraag waar de grens ligt tussen belastingplanning en

1 Deze figuur is ontleend aan het schema van P.F.E.M. Merks, 'Belastingontduiking, -ontwijking en -planning', (deel 1), MBB 2006/09, par.5.

2 HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99 (*Emsland-Stärke GmbH*), BNB 2003/169

3 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170.

Te ver gepland?!

belastingontwijking, oftewel misbruik van recht. Een belastingplichtige heeft immers het recht om de fiscaal meest voordelige route te kiezen, maar wanneer overschrijdt hij/zij de grens van belastingplanning en is er sprake van misbruik van recht doordat geen sprake meer is van toelaatbare planning, oftewel dat er te ver is gepland? Doordat deze grens erg vaag is wordt in bovenstaande figuur de grens als stippellijn weergegeven.

1.2 PROBLEEMSTELLING

Het grijze gebied tussen belastingontwijking en belastingplanning brengt veel onzekerheid met zich mee voor de belastingplichtige bij het kiezen van een bepaalde route. Om deze onzekerheid in te perken wil ik proberen de scheidingslijn te verduidelijken. Dit heeft tot de volgende probleemstelling geleid:

Is er een duidelijke scheidingslijn te onderkennen tussen belastingplanning en misbruik van recht in de Btw?

1.3 OPZET

Om tot een antwoord op mijn probleemstelling te komen worden in hoofdstuk 2 de leerstukken misbruik van recht in het EG-recht en *fraus legis* behandeld en worden de leerstukken met elkaar vergeleken. Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 toepassing van het leerstuk misbruik van recht in de btw bekeken. Hiertoe wordt eerst het systeem van de btw en relevante begrippen van de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) besproken. Daarnaast worden andere methoden ter bestrijding van rechtsmisbruik behandeld, welke vervolgens vergeleken worden met het misbruikleerstuk. In het daaropvolgende hoofdstuk wordt de ontwikkeling van misbruik van recht in de jurisprudentie van de btw uitgebreid besproken. In hoofdstuk 5 wordt aan de hand van de besproken jurisprudentie beoordeeld waar de scheidingslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik ligt en welke factoren hierbij van belang zijn. Tenslotte wordt er afgesloten met een slotconclusie waarin verschillende oplossingen worden aangedragen die kunnen helpen bij het beantwoorden van de probleemstelling.

2. HET COMMUNAUTAIRE EN NATIONALE LEERSTUK MISBRUIK VAN RECHT

In dit hoofdstuk worden het communautaire leerstuk misbruik van recht en het nationale leerstuk *fraus legis* besproken. Daarnaast worden de leerstukken naast elkaar neergelegd en met elkaar vergeleken.

2.1. HET COMMUNAUTAIRE LEERSTUK MISBRUIK VAN RECHT

In deze paragraaf wordt het communautaire leerstuk misbruik van recht aan behandeld. Hiertoe wordt eerst stilgestaan bij de werking en opbouw van het Europese belastingrecht, daarnaast wordt de werking van het Europese recht op het nationale recht bekeken. Vervolgens worden verschillende rechtsbeginselen behandeld die het HvJ EU gebruikt bij toepassing van het EU-recht en worden verschillende methoden van rechtsvinding besproken. Tot slot wordt de bestrijding van misbruik van het EU-recht bekeken.

2.1.1. *WERKING VAN HET EUROPESE RECHT*

Het Europese recht heeft op verschillende manieren invloed op het nationale belastingrecht. Zo is sinds de totstandkoming van de Europese Economische Gemeenschap in 1957 het douanerecht geüniformeerd op EU-level in het Communautaire Douane Wetboek en is de omzetbelasting geharmoniseerd door middel van richtlijnen. Daarnaast is in art. 99 EEG-verdrag (oud, thans art. 93 EG-verdrag) een bepaling opgenomen voor de harmonisatie van de indirecte belastingen. Hiermee wordt beoogd de verstorende werking van indirecte belastingen op de interne markt in te perken, zodat vrij verkeer van goederen, personen, kapitaal en diensten wordt gewaarborgd (art. 14 EG-verdrag). Door de harmonisatiebepaling, die vanaf de oprichting van de EEG bestaat, moesten de lidstaten het secundaire recht, zoals richtlijnen en verordeningen, aanvaarden, eventueel implementeren en handhaven in hun nationale wetgeving. Één van die richtlijnen was de Tweede Richtlijn, die in grote lijnen de structuur van de Belasting over de Toegevoegde Waarde bepaalde, welke de huidige omzetbelastingstelsels van de lidstaten heeft vervangen.⁴

Het EU-verdrag kent voor de directe belastingen geen bepalingen die harmonisatie verplicht stelle, De reden hiervoor is dat de lidstaten huiverig staan tegenover de gedachte om een dergelijk belangrijke belastinginkomstenbron over te dragen aan de EG. Daarnaast willen de lidstaten de fiscale wetgeving voor de directe belastingen liever zelf kunnen blijven invullen. Aan deze invulling kleeft wel een beperking, want de nationale directe belastingen mogen niet in strijd zijn met het EG-Verdrag.⁵ In Het EG-verdrag bevat middels art. 94 wel de mogelijkheid niet dat de Europese Raad

⁴ Cursus Belastingrecht, deel Omzetbelasting, onderdeel 0.0.10.A, online geraadpleegd.

⁵ Arrest HvJ EG 8 maart 2001, gevoegde zaken C-397/98 (*Metallgesellschaft, Hoechst AG*), C-401/98 (*Hoechst Ltd*), Jur. 2001, p.I-01727, r.o. 37.

Te ver gepland?!

richtlijnen kan aannemen om zo de fiscale verstoringen van de directe belastingen te beperken bij communautaire transacties. Voorbeelden hiervan zijn de Moeder-Dochterrichtlijn en de Rente-royaltyrichtlijn.

Het Europese recht is op te delen in het primaire EU-recht en het secundaire EU-recht. Het primaire recht bestaat uit de oprichtings-, wijzigings- en toetredingsverdragen, zoals het EG-verdrag.⁶ Daarnaast vormen de algemene rechtsbeginselen een onderdeel van het primaire EU-recht, hierop wordt in paragraaf 2.1.2. verder ingegaan. De verdragsvrijheden die in het EG-verdrag zijn vastgelegd vormen de belangrijkste gedragsnormen voor het belastingrecht. Zij bewerkstelligen het vrije verkeer van goederen, personen, kapitaal en diensten binnen de EG. Daarnaast kent het EG-verdrag nog andere gedragsnormen die van belang zijn voor het belastingrecht, zoals het discriminatieverbod en het verbod op staatssteun.

Het secundaire EU-recht wordt gevormd door de volgende bronnen: verordeningen, richtlijnen, beschikkingen, aanbevelingen, adviezen, mededingen en gedragscodes.⁷ Middels deze bronnen kunnen diverse Europese instellingen, zoals de Europese Commissie, bepaalde besluiten nemen. De grondslag voor de besluiten ligt vastgelegd in het primaire EU-recht⁸ en moet zodoende in overeenstemming zijn met het primaire recht. Hierdoor wordt er ook wel van secundair EU-recht gesproken.

In art. 249 EG-verdrag is onder andere de werking van de verordening, de Richtlijn en de beschikking vastgelegd. De eerst genoemde bron, een verordening, welke een algemene strekking heeft, is bindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks van toepassing op elke lidstaat waardoor ze niet in de nationale wetgeving omgezet hoeft te worden. De tweede bron, een richtlijn, is verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat en moet in de nationale wetgeving worden geïmplementeerd. Een lidstaat is bij de implementatie vrij in het kiezen van de vorm en de middelen, mits het te bereiken resultaat wordt verwezenlijkt. Deze vrijheid wordt beperkt doordat de bepalingen dwingend van karakter moeten zijn en de vorm van de implementatie langdurige toepassing moet verzekeren.⁹ In de Nederlandse wetgeving is in de Wet OB 1968 de Zesde richtlijn geïmplementeerd. Hiertoe is de Wet OB 1968 zo aangepast dat het te bereiken resultaat van de Zesde richtlijn wordt behaald. Door de aanpassingen bevat de Wet OB 1968 begrippen die niet aangepast zijn aan de letterlijke tekst van de Zesde richtlijn, maar wel de interpretatie van de Zesde richtlijn hebben overgenomen. Dit verschijnsel wordt sinds de noot van Ploeger bij *BNB* 1984/212 het 'kameleoneffect' genoemd.¹⁰ Van de derde bron, de beschikking, is de werking verbindend in al

6 Cursus Belastingrecht, deel Europees belastingrecht, onderdeel 2.0.0.A., online geraadpleegd.

7 Cursus Belastingrecht, deel Europees belastingrecht, onderdeel 2.0.0., online geraadpleegd.

8 Voor de verordeningen, richtlijnen, beschikkingen, aanbevelingen, adviezen is dit vastgelegd in art. 249 EG-Verdrag.

9 A.van Dongen, Proefschrift *'De harmonisatie van de btw'*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, deel 2, Sdu Uitgever: Amersfoort 2007, par.1.2.3.

10 HR 16 mei 1984, nr. 22 246, met nt. Ploeger, *BNB* 1984/212.

2. Het communautaire en nationale leerstuk misbruik van recht

haar onderdelen voor degenen tot wie ze uitdrukkelijk is gericht (art. 249 EG-verdrag). Zo kan de Europese Commissie een beschikking afgeven op het moment dat zij een bepaalde fiscale maatregel als staatssteun beschouwt. In de beschikking bepaalt ze dan dat de betreffende lidstaat de maatregel moet intrekken of aanpassen.¹¹ De andere vier bronnen van de secundaire wetgeving worden 'soft law' genoemd doordat ze, anders dan 'hard law', juridisch niet bindend zijn.

In het Van Gend & Loos-arrest¹² is bepaald dat de werking van het EU-recht op het nationale recht van directe aard is. Het Hof oordeelde dat het EU-recht zelfstandig en onafhankelijk van de wetgeving van de lidstaten doorwerkt in de rechtsorde van de lidstaten.¹³ Dit betekent dat een particulier rechten kan ontleen aan een subjectief recht dat voortvloeit uit een bepaling in het EU-recht.¹⁴ Hier is wel de voorwaarde aan verbonden dat de bepaling 'onvoorwaardelijk' en 'voldoende nauwkeurig is'. Uit het arrest Regione Lombardia blijkt dat sprake is van een onvoorwaardelijke bepaling indien *'de verplichting die zij oplegt, van geen enkele voorwaarde en haar uitvoering of werking van generlei handeling van de instellingen der Gemeenschappen of van de Lid-Staten afhankelijk is gesteld.'*¹⁵ En *'(..) een bepaling is voldoende nauwkeurig om door een justitiabele voor de nationale rechter te kunnen worden ingeroepen en door de rechter te kunnen worden toepast, wanneer de verplichting die zij oplegt, in niet mis te verstane bewoordingen is gesteld.'*¹⁶ Dit houdt in dat de rechter de bepaling voldoende nauwkeurig kán uitleggen. Een discussie omtrent de uitleg van een bepaling hoeft er dus niet aan in de weg te staan dat de bepaling voldoende nauwkeurig is. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een antimisbruikbepaling, die ondanks de discussie omtrent de uitleg van het misbruik begrip, wel een rechtstreeks werking kan hebben.

De rol van het HvJ EU binnen het EU-recht is vastgelegd in art. 220 EG-verdrag. Het HvJ EU, het hoogste rechtsorgaan binnen de EU, verzekert de eerbiediging van het recht bij de uitlegging en toepassing van het EG-verdrag (art. 220 EG-verdrag). Dit betekent dat het Hof er op moet toe zien dat het EG-verdrag in alle lidstaten op dezelfde wijze wordt geïnterpreteerd en toegepast. Het is aan de nationale rechters om te beslissen hoe het EU-recht door werkt in de nationale wetgeving.¹⁷ Daarnaast moet het HvJ EU er zorg voor dragen dat alle lidstaten hun wettelijke verplichtingen nakomen. Omtrent het harmonisatieproces van de btw heeft het HvJ EU twee bevoegdheden. De eerste bevoegdheid is het horen van beroepen die de Europese Commissie aanspant tegen lidstaten

11 Bijvoorbeeld de beschikking van de EC van 15 december 2009 betreffende de Nederlands staatssteun voor woningbouwcorporaties, C9963(2009).

12 HvJ EG 5 februari 1963, zaak 26/62 (Van Gend & Loos).

13 Cursus Belastingrecht, deel Europees belastingrecht, onderdeel 3.0.0.B., online geraadpleegd.

14 Zoals het recht op vrij verkeer van goederen, personen, kapitaal en diensten.

15 HvJ EG 23 februari 1994, zaak C-236/92 (Regione Lombardia), r.o.9.

16 HvJ EG 23 februari 1994, zaak C-236/92 (Regione Lombardia). r.o.10.

17 Cursus Belastingrecht, deel Europees belastingrecht, onderdeel 3.0.1.A., online geraadpleegd.

Te ver gepland?!

die, naar hun mening, de opgelegde verplichtingen niet nakomen.¹⁸ De tweede bevoegdheid is het beantwoorden van prejudiciële vragen omtrent de uitleg en toepassing van een bepaalde communautaire bepaling. Ingevolge art. 234 EG-verdrag zijn de hoogste nationale rechters in beginsel verplicht om deze vragen aan het HvJ EU te stellen. Voor lagere nationale rechters bestaat deze verwijzingsplicht niet, maar bestaat wel de mogelijkheid tot het stellen van vragen aan het HvJ EU.

2.1.2. DE (ON)GESCHREVEN COMMUNAUTAIRE RECHTSBEGINSELEN

Zoals hierboven aangegeven moet het HvJ EU volgens art. 220 EG-verdrag bij de uitleg en de toepassing van het EG-verdrag het recht respecteren. De geschreven en ongeschreven algemene rechtsbeginselen zijn onderdeel van 'het recht'. Op deze algemene rechtsbeginselen beroept het HvJ EU zich soms bij de interpretatie van het geschreven EU-recht om tot een juiste uitleg te komen. De ongeschreven rechtsbeginselen hebben, net als de geschreven rechtsregels, rechtstreekse werking. De rechter toetst namelijk of een nationale bepaling in overeenstemming is met de communautaire rechtsbeginselen. In deze paragraaf wordt kort ingegaan op het gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel aangezien deze beginselen van belang voor het onderzoek van deze scriptie.

2.1.2.1 Het gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel betekent dat op gelijke gevallen dezelfde rechtsregels worden toegepast en op ongelijke gevallen verschillende rechtsregels. In art. 12 EG-verdrag is het gelijkheidsbeginsel vastgelegd door een verbod op discriminatie naar nationaliteit. Daarnaast is het gelijkheidsbeginsel terug te vinden in de vier vrije verkeersbepalingen die een nadere uitwerking vormen van het discriminatieverbod. Zoals in paragraaf 2.1.1 aangegeven beoordeelt het HvJ EU of een nationale bepaling met een dergelijke bepaling in strijd is. Inmiddels heeft het HvJ EU verschillende nationale bepalingen als een belemmering van het vrije verkeer aangemerkt doordat er een discriminerend onderscheid werd gemaakt tussen een binnenlandse situatie met een vergelijkbare grensoverschrijdende situatie.¹⁹ Binnen de Wet Omzetbelasting is het gelijkheidsbeginsel terug te vinden in het neutraliteitsbeginsel. Dit beginsel beoogt te bewerkstelligen dat economische handelingen gelijk worden behandeld ongeacht het oogmerk en resultaat.

18 A. van Dongen, Proefschrift *'De harmonisatie van de btw'*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, deel 2, Sdu Uitgever: Amersfoort 2007, par.1.2.3.

19 Cursus Belastingrecht, deel Europees belastingrecht, onderdeel 4.0.3., online geraadpleegd. Zie bijvoorbeeld HvJ EG 16 juli 1998, zaak C 264/94 (*ICI*) waar het HvJ EG oordeelde dat de betreffende bepaling in strijd was met het vrije verkeer van personen.

2. *Het communautaire en nationale leerstuk misbruik van recht*

2.1.2.2 *Het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel*

Het rechtszekerheidsbeginsel vereist duidelijke en nauwkeurige rechtsregels, daarnaast moeten rechtssituaties voorzienbaar zijn.²⁰ Het beginsel waarborgt dat belastingsubjecten hun rechten en plichten kennen opdat ze zekerheid hebben omtrent hun economische en juridische handelingen. Zodoende kan de overheid geen onvoorziene maatregelen treffen die deze zekerheid in het geding brengen. Uit het rechtszekerheidsbeginsel vloeit het vertrouwensbeginsel direct voort, waardoor het vertrouwensbeginsel dezelfde doelen nastreeft.²¹ Het vertrouwensbeginsel behelst dat de rechtspositie van een zorgvuldige particulier, welke door een nationale regeling tot stand is gekomen, niet op een onvoorzienbare wijze wordt geraakt.²² Ondanks de overeenkomstige doelen bestaat er een verschil tussen de beginselen in het tijdstip van toepassing. Het rechtszekerheidsbeginsel geeft zekerheid met betrekking tot wetgeving op een bepaald tijdstip, terwijl het vertrouwensbeginsel er op toe ziet dat de huidige wet in toekomstige situaties op een zelfde wijze wordt toegepast. Op het vertrouwensbeginsel kan overigens alleen een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer zich beroepen, zodat niet elke belanghebbende zomaar vertrouwen kan hebben.²³ De beginselen verzetten zich over het algemeen tegen de terugwerkende kracht van het EU-recht en nationale wetgeving. Hierop is een uitzondering mogelijk indien dit noodzakelijk is voor een algemeen doel en dat hierbij het rechtmatige vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht wordt genomen.²⁴ De beginselen brengen daarnaast met zich mee dat een belanghebbende er niet op mag vertrouwen dat de wetgeving geheel niet gewijzigd wordt, wel mag hij de wijze waarop een wijziging plaatsvindt ter discussie stellen.²⁵ Zo is het van belang dat de belanghebbende tijdig op de hoogte is gesteld van de wetswijziging, zodat hij de nodige maatregelen kan treffen. In geval van misbruik mag de wetgever wel onmiddellijk een wijziging doorvoeren.

2.1.1. *RECHTSVINDING DOOR HET HVJ EU*

Bij het beantwoorden van de vraag ‘wat is recht?’ door het Hof, selecteert hij de rechtsregels en rechtsbeginselen die hij van toepassing acht. Hiervoor dienen de feiten en omstandigheden van de casus helder te zijn. Betreffende de beantwoording van prejudiciële vragen zoeken de nationale rechters deze feiten en omstandigheden al uit. Indien de wetgeving niet duidelijk is, is het aan het HvJ EU de rechtsregel uit te leggen waarbij hij gebruik kan maken van verschillende interpretatie

20 HvJ EG 15 februari 1996, zaak C 63/93 (*Duff*), r.o. 20.

21 HvJ EG 15 februari 1996, zaak C 63/93 (*Duff*), r.o. 20.

22 Zie punt 25 van Conclusie A-G Comsas bij HvJ EG 15 februari 1996, zaak C 63/93 (*Duff*).

23 HvJ EG 15 juli 2004, gevoegde zaken C-37/02 en C-38/02 (*Di Lenardo Adriano en Dilexport*), r.o. 70.

24 HvJ EG 26 april 2005, C-376/02 (*Goed Wonen II*), V-N 2005/23.16, r.o. 33.

25 HvJ EG 29 april 2004, gevoegde zaken C-487/01 en C-7/02 (*Gemeente Leusden en Holin*), BNB 2004/260.

Te ver gepland?!

methoden. In het arrest Cilfit²⁶ is een richtsnoer gegeven over hoe het EU-recht geïnterpreteerd moet worden.

De volgende methoden zijn uit het arrest Cilfit op te maken:

De grammaticale of taalkundige methode (arrest Cilfit, r.o. 18): Bij deze methode is de formulering van de wettekst bepalend, hierbij moet rekening worden gehouden met de kenmerken van het EU-recht. Verschillende versies worden met elkaar vergeleken waarbij van belang is dat de taalversies overeenkomen met het doel en de strekking van de betreffende bepaling. Een afwijkende versie wordt bij de vergelijking niet meegenomen.

De systematische of contextuele methode (arrest Cilfit, r.o. 20): Een bepaling wordt bij deze methode geplaatst en uitgelegd in het licht van het EU-recht in zijn geheel. Het Hof bekijkt dus de bepaling in samenhang met de rest van het EU-recht. De methode is gebaseerd op het uitgangspunt dat het EU-recht een eenheid dient te vormen.

De teleologische methode (arrest Cilfit, r.o. 20): Bij deze methode wordt er uitgegaan van doel en strekking van een bepaling, waardoor er kan worden afgeweken van de letterlijke tekst. Om doel en strekking te achterhalen bekijkt het Hof vaak de preambule van een richtlijn of verordening. Het Hof maakt van deze methode in combinatie met de systematische methode veelvuldig gebruik.

De dynamische methode (arrest Cilfit, r.o. 20): Het Hof kijkt naar de ontwikkelingsstand van het EU-recht op het moment dat de betreffende bepaling moet worden toegepast. Bij gebruik van deze methode bestaat de mogelijkheid dat het Hof later terugkomt op een interpretatiebeslissing indien volgens het Hof blijkt dat de ontwikkelingstand is veranderd.

Naast bovenstaande methoden die door het Hof zijn aangegeven in het arrest Cilfit bestaan er nog de historisch methode en het verbod op misbruik. Bij de historische methode spelen de geschiedenis en de vastlegging van het EU-recht een rol om doel en strekking van de bepaling te achterhalen.²⁷ Bij het misbruik verbod wordt eveneens naar doel en strekking van de bepaling gekeken. Bepaald wordt of het te verkrijgen voordeel in strijd is met doel en strekking van de bepaling en of het behalen van voordeel het wezenlijke doel is. Indien dit het geval is wordt het voordeel ontnomen of ontzegt. Het leerstuk misbruik van recht mag pas als laatste interpretatiemethode worden toegepast. In de volgende paragraaf wordt dieper op dit leerstuk in gegaan.

²⁶ HvJ EG 6 oktober 1982, zaak 283/81 (Cilfit), Jur. 1982.

²⁷ A. van Dongen, Proefschrift *De harmonisatie van de btw*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, deel 2, Sdu Uitgever: Amersfoort 2007, par. 1.6.5.

2. Het communautaire en nationale leerstuk misbruik van recht

2.1.4. BESTRIJDING VAN MISBRUIK VAN EU-RECHT

Uit het arrest *Kofoed*²⁸ valt af te leiden dat het leerstuk rechtsmisbruik tot de algemene communautaire rechtsbeginselen behoort.²⁹ Mijn inziens is er geen sprake van een 'echt' algemeen beginsel, maar eerder van een instrument voor de lidstaten aangezien alleen zij zich op dit beginsel zullen beroepen en een belastingplichtige niet. Ik kan me dan ook vinden in de omschrijving die A-G Maduro geeft aan het begrip rechtsmisbruik in haar conclusie bij *Halifax*: '(..) een beginsel voor de uitlegging van het gemeenschapsrecht'.³⁰ Ondanks de vraag of rechtsmisbruik een 'echt' algemeen beginsel vormt of niet, kan een lidstaat, die geen nationaal misbruikleerstuk kent zich beroepen op het communautaire misbruikleerstuk om zo misbruik te bestrijden. Bij de bestrijding van misbruik moet rekening worden gehouden met de andere rechtsbeginselen, waarbij met name het rechtszekerheidsbeginsel van belang is. Uit dit beginsel vloeit voort dat een belastingplichtige op grond van het EU-recht de fiscaal meest voordelige weg mag kiezen. Alleen indien er sprake is van rechtsmisbruik mag het rechtszekerheidsbeginsel geschonden worden.

Rechtsmisbruik is op twee levels mogelijk: i) nationaal level en ii) EU-level. Op nationaal level poogt een belastingplichtige een voor hem ongunstige nationale bepaling te ontwijken door zich op het EU-recht te beroepen. Bij rechtsmisbruik op EU-level tracht de belastingplichtige een belastingvoordeel te behalen waarop hij, gezien doel en strekking van de communautaire bepaling, geen recht heeft. Het maakt geen verschil op welk level het eventuele misbruik plaatsvindt, in beide situaties wordt naar doel en strekking van de communautaire bepaling gekeken om te oordelen of er sprake is van rechtsmisbruik. Bij misbruik op nationaal level wordt bekeken of de nationale bepaling, die de belastingplichtige wil omzeilen, niet in strijd is met doel en strekking van het EU-recht. Hiertoe wordt gekeken naar de verhouding tussen de nationale bepaling en de communautaire bepaling. Op EU-level wordt bepaald of het te behalen voordeel niet strijdig is met doel en strekking van de betreffende communautaire bepaling.

Er bestaan verschillende middelen ter bestrijding van misbruik van recht. Zo bestaat voor lidstaten de mogelijkheid om een antimisbruikbepaling in te voeren ter bestrijding van misbruik op nationaal level. Uit onder meer het arrest *ICI*³¹ blijkt dat een nationale bepaling de werking van het EU-recht, zoals het recht op vrije verkeer van personen, mag beperken mits de bepaling tot doel heeft volstrekt kunstmatige belastingconstructies, die bedoeld zijn om belastingheffing te omzeilen, uit te sluiten. Een nationale antimisbruikbepaling moet zodoende proportioneel zijn en er moet een

28 28 HvJ EG 5 juli 2007, C-321/05, (*Kofoed*), V-N 2007/3412, r.o. 38.

29 Zie ook: *Cursus Belastingrecht*, deel Europees Belastingrecht, onderdeel 5.1.7.A.

30 Conclusie A-G Maduro bij HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), r.o. 69, Engelse tekst: 'a principle governing the interpretation of Community law', *BNB* 2006/170.

31 HvJ EG 16 juni 1998, C-264/96 (*ICI*), *BNB* 1998/420 c*.

Te ver gepland?!

dwingende reden van algemeen belang zijn. In paragraaf 3.2. wordt uitgebreider ingegaan op deze methode ter bestrijding van rechtsmisbruik.

Binnen de directe belastingen hebben zich diverse ontwikkelingen omtrent antimisbruikbepalingen voor gedaan. Zo bevat inmiddels de Nederlandse wetgeving verschillende antimisbruikbepalingen, zoals de thin-capregeling in de Wet VPB 1969. Daarnaast zijn er verschillende richtlijnen, die betrekking hebben op directe belastingen antimisbruikbepalingen³², opgenomen en heeft het HvJ EG een Mededeling,³³ uitgegeven over antimisbruikbepalingen op het gebied van de directe belastingen. Uit de Mededeling komt voort dat lidstaten moeten kunnen voorkomen dat hun belastinggrondslag wordt uitgehold, waarbij de rechtsbeginselen van het EU-recht in acht worden genomen. De antimisbruikbepalingen moeten er op gericht zijn om volstrekt kunstmatige constructies te verbieden, wat geheel in overeenstemming is met hetgeen het Hof had besloten in het arrest ICI. Daarnaast moet de bepaling voorzien in een garantie die de belastingplichtige de mogelijkheid biedt om bewijs van de zakelijke grondslag van de opgezette constructie te leveren. Indien de geschreven rechtsbepalingen geen uitkomst bieden om rechtsmisbruik te voorkomen, kan het ongeschreven recht eventueel uitkomst bieden, zoals een nationaal misbruikleerstuk of het communautaire leerstuk misbruik van recht.

Het communautaire leerstuk heeft zich voornamelijk binnen de indirecte belastingen ontwikkeld. In het arrest Emsland-Stärke³⁴ zijn twee elementen vastgesteld die aanwezig moeten zijn wil er sprake zijn van rechtsmisbruik, namelijk een objectief element en een subjectief element. De objectieve toets houdt in dat uit *'een geheel van objectieve omstandigheden (...) waaruit blijkt, in weerwil van de formele naleving van de door gemeenschapsregeling opgelegde voorwaarden, het door deze regeling beoogde doel niet werd bereikt'*.³⁵ Bij het uitvoeren van de objectieve toets is het van belang dat in acht wordt genomen dat de belastingplichtige het recht heeft om de fiscaal meest gunstige weg te kiezen. Er moet worden beoordeeld of de omstandigheden 'louter formeel' zijn, geen 'normale handelstransacties inhouden', 'kunstmatige voorwaarden creëren' of 'volstrekt kunstmatige constructies betekenen'.³⁶ Indien het objectieve element is vastgesteld, moet beoordeeld worden of er eveneens een subjectieve element aanwezig is. Het subjectieve element wordt door het Hof omschreven als *'de bedoeling om een door de gemeenschapsregeling toegekend voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat'*.³⁷ Ter beoordeling van het subjectieve element wordt beoordeeld wat de

32 Zoals art. 1 lid 2 Moeder-Dochterrichtlijn en art. 5 Interest- en Royaltyrichtlijn.

33 Mededinging Commissie van de Europese Gemeenschappen, 10 december 2007, nr. 785.

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

35 HvJ 14 december 2000, C-110/99 (*Emsland-Stärke*) BNB 2003/169, r.o. 52.

36 Cursus belastingrecht, deel Europees belastingrecht, onderdeel 5.1.7.B, online geraadpleegd.

37 HvJ 14 december 2000, C-110/99 (*Emsland-Stärke*) BNB 2003/169, r.o. 53.

2. *Het communautaire en nationale leerstuk misbruik van recht*

samenspanning van de betrokkenen is om kunstmatig de voorwaarden te scheppen om het recht op het voordeel te verwerven. Blijkens arrest Cadbury Schweppers³⁸ geldt voor toepassing van misbruik van recht binnen de directe belastingen eveneens beide vereisten. Uit de arresten Halifax³⁹ en Part Service⁴⁰ valt op te maken dat het subjectieve element voor de btw, vergeleken met de directe belastingen, ruimer wordt uitgelegd. Binnen de directe belastingen kunnen ‘volstrekt kunstmatige constructies’⁴¹ bestreden worden, terwijl binnen de btw sprake is van misbruik indien ‘uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.’⁴² Het gaat in de btw dus om het wezenlijke doel, zodat niet uitsluitend het verkrijgen van belastingvoordeel beoogd hoeft te worden.

2.2. HET NATIONALE LEERSTUK ‘MISBRUIK VAN RECHT’

Zoals in voorgaande paragraaf aangegeven kent de Nederlandse wetgeving een nationaal misbruikleerstuk, wat ook wel *fraus legis* wordt genoemd. In deze paragraaf wordt de geschiedenis en de ontwikkeling van dit leerstuk behandeld. Hiertoe wordt stilgestaan bij het leerstuk richtige heffing en komen vervolgens de vereisten voor *fraus legis* aan bod. Daarnaast worden verschillende rechtsbeginselen besproken die de Hoge Raad in acht neemt bij beoordeling of sprake is van misbruik. Als laatste worden de rechtsvindingsmethoden besproken die ter beschikking staan aan de rechtelijke macht bij toepassing van het recht.

2.2.1. RICHTIGE HEFFING

Het rechtsmiddel richtige heffing maakt in de vorm van art. 31 e.v. AWR deel uit van de huidige nationale fiscale wetgeving. Deze bepalingen zijn ontstaan in opvolging van de Wet Richtige Heffing⁴³, die in 1925 is ingevoerd. Hierin werd bepaald dat rechtshandelingen die er louter op gericht waren om belastingheffing te ontwijken werden genegeerd. Richtige heffing is alleen toepasbaar op de directe belastingen en kan door een inspecteur pas worden ingeroepen nadat hij van het Ministerie van Financiën een machtiging hiertoe heeft verkregen. Sinds de codificatie heeft de fiscus tot eind jaren 30 veelvuldig gebruik gemaakt van dit rechtsmiddel. Daarna is richtige heffing, tot het holdingarrest⁴⁴ van 1967, lange tijd niet toegepast. In het holdingarrest bepaalde de Hoge Raad dat er aan richtige heffing drie uitgangspunten verbonden zijn:

38 HvJ EG 12 september 2006, zaak C-196/04 (*Cadbury Schwepps*), BNB 2007/54, r.o. 62-64.

39 EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170.

40 HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (*Part Service*), BNB 2009/1.

41 Zie onder meer HvJ EG 16 juni 1998, C-264/96 (*ICI*), BNB 1998/420 c*, r.o.26 en HvJ EG 12 september 2006, zaak C-196/04 (*Cadbury Schwepps*), BNB 2007/54, r.o. 55.

42 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, r.o. 75.

43 Wet van 29 April 1925 (*Stb.* 171), tot bevordering van de richtige heffing der directe belastingen.

44 HR 27 december 1967, nr. 15 772, BNB 1968/80.

Te ver gepland?!

1. Art. 31 AWR komt voor toepassing in aanmerking indien belastingverrijdeling het doorslaggevend motief is voor de rechtshandeling;
2. De wijze van het ontgaan van belastingheffing is in strijd met doel en strekking van de wetgeving en door de omstandigheden waaronder dit gebeurt kunnen de wettelijke bepalingen niet meer op normale, aanvaardbare wijze worden toegepast; en
3. Belastingplichtige maakt op niet normale wijze gebruik van de toelaatbare middelen om belasting te ontgaan.

Daarna is het rechtsmiddel tot eind jaren 80 met regelmaat succesvol toegepast, totdat de Minister een notitie uitgaf waarin hij aankondigde geen machtigingen meer te zullen verlenen voor toepassing van richtige heffing.⁴⁵ De reden hier voor was dat door de ontwikkeling van de jurisprudentie omtrent het leerstuk *fraus legis*, het toepassingsgebied van *fraus legis* ten opzichte van richtige heffing verruimd is. Op deze verruiming wordt in de volgende paragraaf dieper in gegaan.

2.2.2. DE ONTWIKKELING VAN FRAUS LEGIS TEN OPZICHTE VAN RICHTIGE HEFFING

Het nationale misbruikleerstuk *fraus legis* is in tegenstelling tot richtige heffing niet gecodificeerd in de wet, maar is ontwikkeld in de jurisprudentie. De grondslag voor *fraus legis* is gelegen in het driedagenarrest⁴⁶ van 1926. Tot halverwege de jaren 80 is dit leerstuk nauwelijks toegepast, doordat richtige heffing de voorkeur genoot. Hier kwam een einde aan door het arrest HR 21 november 1984⁴⁷ waarin de doorbraak van *fraus legis* plaats vond. In dit arrest werden de drie voorwaarden voor toepassing van *fraus legis* geformuleerd door de Hoge Raad⁴⁸:

1. Het bereiken van een belastingbesparing is het enige, althans volstrekt overwegende, motief;
2. De transacties hebben, buiten het daarmee beoogde fiscale voordeel geen reële, praktische betekenis; en
3. Doel en strekking van de wettelijke bepalingen worden miskend indien de verrichte rechtshandelingen geëerbiedigd zouden worden.

De voorwaarden voor toepassing van *fraus legis* zijn vergelijkbaar met de uitgangspunten van richtige heffing. Wel is het toepassingsbereik van *fraus legis* door onder andere bovenstaand arrest verruimd waardoor het tevens richtige heffing omvat. Dit heeft tot gevolg dat *fraus legis* richtige heffing op zodanige wijze overvleugelt dat de laatste geen toepassing meer vindt.

De verruiming van het toepassingsbereik van *fraus legis* zit in het feit dat met *fraus legis* een rechtshandeling getransformeerd kan worden in een andere rechtshandeling, terwijl met richtige

45 Persbericht van ministerie van Financiën, 29 juli 1987, nr. 87/222, V-N 1987/1768, 2.

46 HR 26 mei 1926, NJ 1926, 723. In dit arrest kwam de Hoge Raad tot het oordeel dat de gekozen rechtshandeling in strijd was met doel en strekking van betreffend bepaling en zodoende *fraus legis* van toepassing was.

47 HR 21 november 1984, nr. 22 092, BNB 1985/32.

48 HR 21 november 1984, nr. 22 092, BNB 1985/32, punt 2.1., 2.2. en 2.4.

2. *Het communautaire en nationale leerstuk misbruik van recht*

heffing een rechtshandeling alleen genegeerd kan worden. Oftewel, met richtige heffing is alleen een 'eliminatie' van een rechtshandeling mogelijk, terwijl met *fraus legis* eveneens 'substitutie' mogelijk is. Een tweede verschil zit in het feit dat richtige heffing slechts toepasbaar is op directe belastingen en de inkomstenbelasting⁴⁹, terwijl *fraus legis* geldt voor het gehele rechtsverkeer. Tevens bestaat er een verschil in de rechtsgang. Voor toepassing van richtige heffing moet, zoals eerder aangegeven, de fiscus eerst een machtiging van het Ministerie van Financiën verkrijgen. *Fraus legis* is daarentegen in de jurisprudentie ontwikkeld en kan te allen tijd worden ingeroepen. Al deze nadelen en de notitie van de minister in 1987 (zie par.2.2.1.) hebben tot gevolg gehad dat sinds de jaren 80 *fraus legis* het enige instrument is wat de fiscus gebruikt ter bestrijding van belastingontwijking.

2.2.3. *TOEPASSINGSVEREISTEN VOOR FRAUS LEGIS*

Uit eerder genoemde jurisprudentie volgt dat voor toepassing van *fraus legis* cumulatief aan twee voorwaarden moet worden voldaan, namelijk dat de rechtshandeling in strijd is met doel en strekking van de wet en dat de belastingplichtige belastingbesparing als enig, althans volstrekt overwegend motief heeft. Deze vereisten worden ook wel respectievelijk het objectieve vereiste en het subjectieve vereiste genoemd.

2.2.3.1. *Het objectieve vereiste*

Voor het objectieve vereiste moet beoordeeld worden of de rechtshandeling in strijd is met doel en strekking van een bepaling. Doel en strekking kunnen worden gevonden in de parlementaire geschiedenis van de desbetreffende bepaling. Hierin is te vinden wat de bedoeling van de wetgever is met de bepaling. In het geval dat een ontgaansmogelijkheid door de wetgever is gesignaleerd, maar vervolgens is geaccepteerd tijdens de parlementaire behandeling moet de wetgever aan de wettekst worden gehouden en bestaat er geen mogelijkheid tot toepassing van *fraus legis*.

Naast aansluiting bij de wetgeschiedenis ter beoordeling of sprake is van strijd met doel en strekking, kan eveneens worden aangesloten bij de door de wetgever beoogde economische realiteit. Voor belastingheffing zijn de reële gebeurtenissen in het economisch verkeer het uitgangspunt. Dit heeft tot gevolg dat, indien een rechtshandeling geen wezenlijke verandering teweegbrengt en slechts is ondernomen vanwege de te behalen fiscale voordelen, er in beginsel in strijd met doel en strekking van desbetreffende bepaling is gehandeld.⁵⁰ Hetzelfde geldt indien er

49 Per 1 januari 2001 is in art. 31 AWR gewijzigd. Na 'directe belastingen' is de zinsnede 'de inkomstenbelasting' opgenomen, omdat in de Wet IB 2001 niet wordt gesproken van een directe belasting. In de Wet IB 1964 werd dit wel in het eerste lid vermeld.

50 Dergelijke rechtshandelingen worden ook wel circulaire bewegingen genoemd, aldus R.L.H. Ijzerman, 'Over *fraus legis*', *TFB* 2002/11-12, p. 5

Te ver gepland?!

wel een wezenlijke verandering tot stand is gebracht, maar de rechtshandelingen die leiden tot het reëel eindresultaat louter zijn ingegeven door fiscaal voordeel.

Naast bovengenoemde manieren om strijdigheid met doel en strekking van de wet te bewijzen kan er eveneens sprake zijn van strijdigheid met doel en strekking van de wetsystematiek. De rechter beoordeelt dan naast doel en strekking van desbetreffende bepaling, doel en strekking van het systeem van de wet.⁵¹ Zodoende kunnen rechtshandelingen tegengegaan worden die de wetgever niet had kunnen voorzien ten tijde van de redactie van desbetreffende bepaling.

2.2.3.2 Het subjectieve vereiste

Dit vereiste ziet op het motief van de belastingplichtige en wordt ook wel het vrijdelingsvereiste genoemd. Bij beoordeling van dit vereiste staat voorop dat de belastingplichtige het recht heeft de fiscaal meest gunstige weg te kiezen. Dit is anders in het geval belastingbesparing het enige, althans volstrekt overwegende motief is voor de rechtshandeling, waardoor er aan het vrijdelingsvereiste van *fraus legis* wordt voldaan. Als de fiscus kan aantonen dat er een voorzienbaar nadeel plaatsvindt indien wordt afgezien van de rechtshandeling, kan worden aangenomen dat een dergelijk motief aanwezig is. Bij de beoordeling van het motief kan het helpen dat wordt aangetoond dat de rechtshandeling ongebruikelijk of kunstmatig is.⁵² Indien de belastingplichtige aannemelijk kan maken dat andere, meer dan bijkomstige beweegredenen het doorslaggevend karakter van het motief tot belastingbesparing hebben ontnomen, is het leerstuk niet meer toepasbaar.⁵³ Hierbij is van belang dat het nevenmotief betrekking heeft op de rechtshandeling zelf en niet op de aanwending van het te behalen voordeel.⁵⁴ Dit alles brengt met zich mee dat het subjectieve vereiste van feitelijke aard is en het aan de feitenrechter is om hierover te oordelen.

2.2.4. RECHTSBEGINSELEN

Voor de beoordeling van *fraus legis* is het van belang dat de rechtsbeginselen in acht worden genomen. Met name de rechtsbeginselen rechtszekerheid en rechtsgelijkheid zijn hierbij van belang.

Het rechtszekerheidsbeginsel ziet erop toe dat voor de belastingplichtige de regels waaraan hij gebonden is kenbaar, duidelijk en ondubbelzinnig zijn, oftewel dat voor de belastingplichtige als gevolg van de wet het recht kenbaar is.⁵⁵ Dit betekent dat de burger de zekerheid moet hebben dat hij niet meer belasting betaalt dan door de wet wordt voorgeschreven. In art. 104 Grondwet is bepaald dat slechts belasting kan worden geheven 'uit kracht van een wet'. Dit wordt ook wel het legaliteitsbeginsel genoemd en is de invulling van het rechtszekerheidsbeginsel.

51 Ch. J. Langereis, *Fiscale werkelijkheid* (oratie), Deventer: Kluwer 1988, p. 23.

52 Tot het arrest HR 22 juli 1982 gold dit nog als afzonderlijke voorwaarde voor *fraus legis*, maar sinds dit arrest is dit vereiste vervallen.

53 HR 22 juli 1982, nr. 20 953, m.nt H.J. Hofstra, *BNB* 1982/243.

54 HR 8 juni 1983, nr. 21 630, m.nt H.J. Hofstra, *BNB* 1983/236.

55 Cursus Belastingrecht, deel Formeel Belastingrecht, onderdeel 4.1.1.B., online geraadpleegd.

2. *Het communautaire en nationale leerstuk misbruik van recht*

Volgens het rechtsgelijkheidsbeginsel moeten gelijkwaardige gevallen gelijk en ongelijkwaardige gevallen naar mate van hun ongelijk worden behandeld. Een ongelijke behandeling is alleen toegestaan indien hier een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond voor bestaat. Van gelijke gevallen is sprake indien de gevallen die met elkaar worden vergeleken dezelfde, feitelijke kenmerken hebben en dezelfde wetsbepalingen van toepassing zijn op beide gevallen.

Bij toepassing van *fraus legis* kan er spanning ontstaan tussen deze twee rechtsbeginselen. De (letterlijke) wettekst kan door het rechtszekerheidsbeginsel een bepaalde bepaling aanwijzen die moet worden toegepast, terwijl daarnaast het geval zozeer vergelijkbaar kan zijn met gevallen die in een andere bepaling zijn geregeld dat op grond van het gelijkheidsbeginsel die bepaling van toepassing zou moeten zijn.⁵⁶ In een dergelijke situatie wordt er aan de hand van doel en strekking van de wet tot een oordeel gekomen waarbij doorgaans het rechtsgelijkheidsbeginsel prevaleert. Schending van het rechtszekerheidsbeginsel is dan geoorloofd doordat het voor de belastingplichtige duidelijk had kunnen zijn dat zijn handeling niet zou worden geaccepteerd, omdat belastingverijdeling het enige motief was.

2.2.5. *RECHTSVINDING*

De rechterlijke macht houdt zich bezig met rechtsvinding. De eerste stap hierin is het achterhalen van de rechtsfeiten, vervolgens wordt bepaald welke rechtsregels van toepassing zijn. Rechtsvindingsmethoden kunnen onderscheiden worden in methoden die betrekking hebben op de rechtsfeiten en methoden die zien op de rechtsregels. In de praktijk is er een overlap tussen beide methoden doordat aan de hand van de toe te passen rechtsregels wordt bepaald welke feiten relevant zijn en dus de rechtsfeiten zijn. Daarentegen bepalen de feiten welke rechtsregels van toepassing zijn. Hierna zal bij beide methoden nog uitgebreid stil worden gestaan.

Een andere methode van rechtsvinding is *fraus legis*. Deze methode wordt pas toegepast indien de andere 'normale' rechtsvindingsmethoden geen uitkomst meer bieden.⁵⁷ Ijzerman noemt *fraus legis* dan ook wel het *ultimum remedium*.⁵⁸ Hieruit valt mijns inziens op te maken dat *fraus legis* dan ook niet onder de 'normale' rechtsvindingsmethoden valt, zoals schijnhandeling en fiscale kwalificatie, maar het een bijzondere vorm van rechtsvinding is. De reden hiervoor is naar mijn mening dat *fraus legis* ongeschreven recht is en dat voor toepassing van *fraus legis* voorwaarden

56 J.H.M.Nieuwenhuizen, 'Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de BTW', 17 december 2003, *WFR* 2003/1975, par.3.

57 HR 25 oktober 2000, nr. 35 957, m.nt. J.A.G. van der Geld, *BNB* 2001/123. Zie ook P.A. Geppaart, 'Fiscale rechtsvinding', FED: Amsterdam 1965, p.186.

58 R.L.H.Ijzerman, 'Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht', Proefschrift, Kluwer: Deventer 1991, p.148. Zie ook J.J.M.Lamers, 'Wetsontduiking in de omzetbelasting', *WFR* 1995/384, par. 2.1.

Te ver gepland?!

wordt gesteld aan het motief van de belastingplichtige. Hierdoor zijn de grenzen voor een belastingplichtige lastig te bepalen en bevindt fraus legis zich in een grijs gebied.

2.2.5.1. Rechtsvindingsmethode op basis van de rechtsfeiten

Hoofddregel bij rechtsvinding op basis van de rechtsfeiten is dat er bij de kwalificatie van de feiten de civielrechtelijke vorm beslissend is. Hierop wordt een uitzondering gemaakt indien de gekozen civiele rechtsvorm afwijkt van de economische werkelijkheid. Er vindt dan een fiscale (her)kwalificatie van de rechtsfeiten plaats, ook wel conversie genoemd. De feiten worden dan in afwijking van de civiele kwalificatie gekwalificeerd naar de economische realiteit. De rechter kan besluiten tot conversie indien hij van mening is dat er bij een civielrechtelijke kwalificatie onvoldoende recht toekomt aan belastingheffing volgens de realiteit. De mogelijkheid hiervoor kent wel bepaalde grenzen, zo moet in de wet ruimte bestaan voor een fiscale kwalificatie, opdat het rechtszekerheidsbeginsel niet geschonden wordt.⁵⁹

Bij vaststelling van de rechtsfeiten kan de rechter tot het oordeel komen dat er sprake is van een schijnhandeling, een bijzondere vorm van fiscale kwalificatie. Dit is het geval als beide partijen zich van de schijn bewust zijn en weten dat de tussen hen naar de schijn gesloten overeenkomst niet zou gelden in werkelijkheid.⁶⁰ Bij schijnhandeling komt de civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke overeenkomst dus niet overeen met de naar buiten toe gepresenteerde overeenkomst. Dit wordt ook wel relatieve simulatie genoemd. Het oordeel dat sprake is van een schijnhandeling is van feitelijke aard. Naast relatieve simulatie bestaat er absolute simulatie, er vindt dan in werkelijkheid niets plaats terwijl er wel feiten worden gepresenteerd. De gepresenteerde feiten worden dan fiscaal- en civielrechtelijk genegeerd.

2.2.5.2. Rechtsvindingsmethode op basis van de rechtsregels

Bij rechtsvindingsmethoden die zien op rechtsregels kan een onderscheid worden gemaakt tussen fiscale interpretatie en misbruik van recht. Doordat er doorgaans een verschil in opvatting bestaat over de uitleg van de wettekst is het niet altijd mogelijk om aan de hand van de letterlijke wettekst tot een oordeel te komen. De gebruikte interpretatiemethode heeft invloed op de uitleg van de wettekst en vormt zodoende een onderdeel van de wetstoepassing. De bekendste interpretatiemethoden zijn:

- i) De taalkundige of grammaticale methode;
- ii) De historische methode; en
- iii) De teleologische methode.

⁵⁹ H.W.M. van Kesteren, *Misbruik van recht in de omzetbelasting* (oratie), Kluwer: Deventer 2004, p.15.

⁶⁰ HR 6 maart 1991, nr. 25 009, *BNB* 1991/219.

2. Het communautaire en nationale leerstuk misbruik van recht

Het misbruikbeginsel vertoont overeenkomsten met de teleologische interpretatie methode, doordat bij beide gekeken wordt naar doel en strekking van de wettekst op het moment dat de letterlijke wettekst, wetsgeschiedenis en de wetsystematiek geen uitkomst bieden. Door het motiefvereiste dat wordt gesteld aan toepassing van misbruik van recht gaat fraus legis wel verder.

2.3. VERHOUDING TUSSEN HET COMMUNAUTAIRE EN HET NATIONALE LEERSTUK MISBRUIK VAN RECHT

Zowel misbruik van recht als fraus legis is een leerstuk waarmee misbruik kan worden bestreden. Misbruik van recht is een communautair misbruikleerstuk waarvan de voorwaarden in de Europese jurisprudentie zijn bepaald door het HvJ EU en het leerstuk heeft betrekking op de Europese regelgeving. Fraus legis is een nationaal beginsel dat ontwikkeld is in de Nederlandse jurisprudentie. Het nationale leerstuk heeft betrekking op de nationale invulling die aan bepalingen zijn gegeven indien daarvoor beoordelingsvrijheden waren verleend. In het arrest Kefalas⁶¹ is bepaald dat nationale rechtelijke instanties een nationale misbruik bepaling kunnen toepassen bij de beoordeling van misbruik. Aan deze mogelijkheid is wel de voorwaarde gesteld dat een dergelijke nationale bepaling geen afbreuk mag doen aan de volle werking en de eenvormige toepassing van de gemeenschapsbepalingen in de lidstaten.⁶² Dit betekent, aldus A-G Saggio, dat een nationale rechter een nationale misbruikbepaling niet mag toepassen indien dit een wijziging van de reikwijdte van de communautaire bepaling tot gevolg zou hebben of de doelstelling van de bepaling in gevaar wordt gebracht.⁶³ Het is dus van belang dat een nationaal leerstuk niet ruimer is dan het Europese leerstuk, anders ontstaat het risico dat het door het EG-Verdrag verleende recht, ingegeven door onder andere de Europese rechtsbeginselen, van een belastingplichtige beperkt wordt.

De voorwaarden die het communautaire leerstuk misbruik van recht kent komen overeen met de voorwaarden voor fraus legis. Voor beide beginselen gelden twee cumulatieve voorwaarden waaraan voldaan moet zijn, namelijk een objectieve en subjectieve eis. Daarnaast is het de vraag of de rechtsgevolgen van beide leerstukken overeenkomstig zijn. In geval van toepassing van fraus legis vindt er een transformatie of een eliminatie van de gewraakte rechtshandeling plaats. Wanneer er sprake is van misbruik van recht moet de rechtshandeling zodanig worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals hij zou zijn geweest zonder de rechtshandeling die het misbruik vormt.⁶⁴ Mijns inziens beoogt het Hof met de herdefiniëring dat het behaalde voordeel door een belastingplichtige met een dergelijke constructie wordt weggenomen. Dit kan op twee manieren

61 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-367/96 (*Kefalas*), NJ 1999/239, r.o.21.

62 HvJ EG 12 maart 1996, zaak C-441/93 (*Pafitis*), NJ 1997/173, r.o. 68.

63 Zie punt 23 Conclusie A-G Saggio bij HvJ EG 23 maart 2000, zaak C-373/97 (*Dionysios*), NJ 1997/173.

64 Zie: HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, r.o.94.

Te ver gepland?!

worden bewerkstelligd, namelijk door de rechtshandeling te negeren of te transformeren. Zodoende bestaat er naar mijn mening ook geen verschil in de rechtsgevolgen van beide leerstukken.

Er zit wel een verschil in toepassing van de leerstukken in geval van grensoverschrijdende situaties, dan kan namelijk in beginsel alleen een beroep worden gedaan op het communautaire leerstuk. Dit geldt mijns inziens eveneens voor grensoverschrijdende situaties met betrekking tot douanerecht en accijnzen. De heffing van deze belastingen is, net als voor de omzetbelasting, geregeld op Europees niveau middels de Accijnsrichtlijn en het Communautaire Douanewetboek. Hierdoor zijn de Europese rechtsbeginselen van toepassing en kan er een beroep op het communautaire leerstuk worden gedaan.⁶⁵ Dit is anders indien er sprake is van een grensoverschrijdende situatie binnen de directe belastingen. Dan is toepassing van *fraus legis* wel mogelijk doordat de directe belastingen onder het soevereine recht van lidstaten vallen.

2.4. CONCLUSIE

In dit hoofdstuk zijn het communautaire leerstuk misbruik van recht en het nationale leerstuk *fraus legis* behandeld. Het Europese recht heeft door middel van onder andere verordeningen, richtlijnen en beschikkingen op verschillende manieren invloed op het nationale belastingrecht. De toepassing en uitlegging van het Europese recht wordt door het HvJ EU gewaarborgd. Hierbij verzekert het Hof de eerbiediging van het recht. Bij de interpretatie van het geschreven EU-recht beroept het HvJ EU zich soms op de algemene rechtsbeginselen. Twee belangrijke rechtsbeginselen zijn het gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Het Hof heeft verschillende interpretatiemethoden tot haar beschikking voor de uitleg van de rechtsregels. Vooral de teleologische methode in combinatie met de systematische methode worden veelvuldig gebruikt. Tot de algemene communautaire rechtsbeginselen behoort eveneens het leerstuk misbruik van recht. Rechtsmisbruik is op nationaal level en EU-level mogelijk. Om misbruik te bestrijden hebben lidstaten het recht om een antimisbruikbepaling op te nemen in hun wetgeving. Eer er sprake is van rechtsmisbruik moet er aan het objectieve en het subjectieve element zijn voldaan. Het objectieve element wordt getoetst door te kijken of er sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie. Voor het subjectieve element wordt de samenspanning van de betrokkenen om kunstmatig de voorwaarden te scheppen om het recht op het voordeel te verwerven beoordeeld.

De Nederlandse wetgeving kent het nationale misbruikleerstuk *fraus legis*, wat is ontwikkeld in de jurisprudentie. Daarnaast bevat de nationale wetgeving het gecodificeerde rechtsmiddel *richtige heffing*, waarmee misbruik binnen de directe belastingen kan worden bestreden. Doordat het toepassingsgebied van *fraus legis* ten opzichte van *richtige heffing* verruimd is, is *fraus legis* het enige instrument wat de fiscus nog gebruikt ter bestrijding van belastingontwijking. Voor

⁶⁵ Het arrest *Emsland-Stärke* is een voorbeeld van een douanezaak waarbij het leerstuk misbruik van recht is toegepast.

2. Het communautaire en nationale leerstuk misbruik van recht

toepassing van *fraus legis* moet cumulatief aan twee voorwaarden worden voldaan, namelijk dat de rechtshandeling in strijd is met doel en strekking van de wet (het objectieve vereiste) en dat de belastingplichtige belastingbesparing als enig, althans volstrekt overwegend motief heeft (het subjectieve vereiste). Voor de beoordeling of sprake is van *fraus legis* is het van belang dat de rechtsbeginselen in acht worden genomen en dan met name de rechtsbeginselen rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. De rechtsbeginselen moet door de rechtelijke macht in acht worden genomen bij rechtsvinding. De rechtsvindingsmethoden kunnen onderscheiden worden in methoden die betrekking hebben op de rechtsfeiten en methoden die zien op de rechtsregels. Een andere methode van rechtsvinding is *fraus legis*. Deze methode wordt pas toegepast indien de andere 'normale' rechtsvindingsmethoden geen uitkomst meer bieden.

Zowel misbruik van recht als *fraus legis* is een leerstuk waarmee misbruik kan worden bestreden. De voorwaarden die worden gesteld aan toepassing van het communautaire leerstuk misbruik van recht komen overeen met de voorwaarden die *fraus legis* kent. Daarnaast zit er ook geen verschil in de rechtsgevolgen van beide leerstukken. Wel zit er een verschil in toepassing van de leerstukken in geval van grensoverschrijdende situaties, dan kan namelijk in beginsel alleen een beroep worden gedaan op het communautaire leerstuk.

Nu het communautaire leerstuk misbruik van recht en het nationale leerstuk *fraus legis* besproken zijn, zal in het volgende hoofdstuk de rol van het misbruikleerstuk in de btw worden bekeken.

Te ver gepland?!

3. HET LEERSTUK MISBRUIK VAN RECHT IN DE BTW

In dit hoofdstuk wordt stil gestaan bij het leerstuk misbruik van recht in de btw. Hiertoe wordt eerst het systeem van de btw en relevante begrippen van de Wet besproken. Vervolgens worden andere methoden, naast het misbruikleerstuk, ter bestrijding van rechtsmisbruik van de btw behandeld. Tenslotte wordt de verhouding tussen deze methoden en het leerstuk misbruik van recht bekeken.

3.1. HET SYSTEEM VAN DE BTW EN RELEVANTE BEGRIPPEN

Lange tijd werd er gedacht dat er geen sprake kon zijn van misbruik van recht binnen de btw vanwege het objectieve karakter en de subjectieve maatstaf van heffing van de btw. Om meer inzicht te krijgen in het systeem, wordt in deze paragraaf een beknopte beschrijving gegeven van het karakter van de btw. Daarnaast worden de relevante begrippen besproken, aangezien middels de werking en de uitleg van sommige begrippen van de Wet misbruik van recht in de btw mogelijk is. Op deze mogelijkheden van misbruik van recht wordt in hoofdstuk 5 teruggekomen.

3.1.1. *HET ALGEMENE KARAKTER VAN DE BTW*

In Nederland wordt, net als in de overige lidstaten van de EU, de omzetbelasting geheven volgens het stelsel van een belasting over toegevoegde waarde. Deze belasting heeft het rechtskarakter van een verbruiksbelasting. Het stelsel voor deze belasting is op Europees niveau vastgelegd in de richtlijnen.⁶⁶ De nationale wetgeving van alle lidstaten moet geharmoniseerd zijn met de Btw-richtlijn, zodat in alle lidstaten, in hoofdlijnen, op gelijke manier btw wordt geheven. Met de omzetbelasting wordt beoogd het consumptieve bestedingen van goederen en diensten te belasten.⁶⁷ De heffing van belasting vindt op indirecte wijze plaats, namelijk bij degene bij wie de consument zijn bestedingen doet. Hierdoor wordt niet de consument, maar de producent als belastingplichtige aangemerkt. De druk van de belastingheffing ligt wel bij de eindverbruiker van de prestatie. De presterende ondernemer berekent namelijk de te betalen belasting door in zijn prijzen aan de consument. Zodoende vindt de heffing plaats op het moment dat het goed overgaat naar de consumptieve sfeer, dus vóór de eigenlijke consumptie.⁶⁸

De omzetbelasting kent als heffingssysteem het niet-cumulatieve cascadestelsel. Een cascadestelsel houdt in dat in alle schakels van de productie- en distributieketen omzetbelasting wordt geheven. Door de niet-cumulatieve heffing wordt de omzetbelasting tussen de ondernemers teniet gedaan waardoor de omzetbelasting bij de eindverbruiker drukt. Dit wordt bewerkstelligd door aan de ondernemer het recht op aftrek van de voorbelasting toe te kennen. Zodoende is een ondernemer slechts belasting verschuldigd over de door hem toegevoegde waarde. Bij levering aan

⁶⁶ Achtste Richtlijn (79/1072/EG), Dertiende Richtlijn (86/560/EG) en de Btw-richtlijn (2006/112/EG).

⁶⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2007, p. 6.

⁶⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2007, p. 8.

een consument blijft de btw hangen doordat een consument geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. In paragraaf 3.1.4. komt het aftrek recht uitgebreider aan bod.

3.1.2. BELASTBARE FEITEN

In art. 1 Wet OB 1968 is aangegeven welke handelingen aan de heffing van omzetbelasting kunnen worden onderworpen. De belastbare feiten welke op basis van dit artikel in de heffing kunnen worden betrokken zijn:

- De levering van goederen en diensten door een ondernemer;
- Intracommunautaire verwervingen door een ondernemer en door rechtspersonen, andere dan ondernemers;
- Intracommunautaire verwervingen, anders dan in de zin van onderdeel *b*, van nieuwe vervoersmiddelen; en
- Invoer van goederen.

Er is alleen sprake van belastbare leveringen en diensten indien deze onder bezwarende titel worden verricht. Uit vaste rechtspraak van het Hof blijkt dat voor het begrip 'onder bezwarende titel' wordt vereist dat er tussen de verrichter en de ontvanger van de prestatie een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en waar tevens een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de verrichte dienst en de door de dienstverrichter ontvangen tegenprestatie.⁶⁹ Hierna wordt de betekenis van levering van goederen en het verrichten van diensten besproken.

3.1.2.1. Levering van goederen

In art. 3 Wet OB 1968 zijn diverse bepalingen opgenomen die aangeven wanneer sprake is van een levering van een goed. In deze paragraaf wordt slechts stil gestaan bij het eerste onderdeel, omdat zij als enige relevant is voor het onderzoek van deze scriptie.

Indien de macht om als eigenaar over een goed te beschikken over gaat is er sprake van een levering, aldus art. 3, lid 1, onderdeel a Wet OB 1968. Uit het arrest *Safe* volgt dat het begrip 'levering van een goed' niet verwijst naar de eigendomsoverdracht zoals dat in het nationale recht is vastgelegd, maar dat elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij als levering kan worden beschouwd, indien de andere partij daadwerkelijk over de lichamelijke zaak kan beschikken als ware de eigenaar.⁷⁰ Hieruit blijkt dat ook bij slechts de levering van een economische eigendom sprake is van een levering in de zin van art. 3 Wet OB 1968. Beslissend voor het leveringsbegrip is bepalen of de feitelijke machtverschaffing om als eigenaar over het goed te beschikken overgaat naar de verkrijger.

⁶⁹ HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*), BNB 1994/271, r.o. 14.

⁷⁰ HvJ EG 8 februari 1990, C-320/88 (*Safe*), BNB 1990/271, r.o. 7.

3. Het leerstuk misbruik van recht in de btw

3.1.2.2. Verrichten van diensten

Elke prestatie, die geen levering is, valt onder het begrip dienst. Hierdoor worden alle prestaties die ondernemers verrichten in de heffing betrokken. Onder de term 'prestaties' vallen alle diensten ongeacht of ze onder bezwarende titel zijn verricht of niet.⁷¹ Art. 25 Btw-Richtlijn bevat een aantal voorbeelden van diensten welke niet limitatief is. Naast de opgesomde diensten kan bijvoorbeeld het verrichten van werkzaamheden aan goederen of het verlenen van een recht onder het begrip 'verrichten van diensten' vallen.⁷² Uit bovenstaande valt op te maken dat het begrip 'verrichten van diensten' een breed toepassingsbereik heeft.

Een juiste kwalificatie van een transactie als levering of dienst is van groot belang, omdat dit bepalend is voor de plaats van heffing. Zo kan het voorkomen dat een transactie in twee lidstaten verschillend wordt gekwalificeerd waardoor dubbele belastingheffing of non-heffing kan ontstaan. Dit laatste kan een reden zijn om een bepaalde belastingbesparende btwconstructie op te zetten, waarbij eventueel sprake kan zijn van misbruik van recht. Hierop wordt in hoofdstuk 5 verder in gegaan.

3.1.3. ONDERNEMER

Uit art. 1 Wet OB 1968 blijkt dat slechts de prestaties die zijn verricht door een 'als zodanig handelende ondernemer' in de heffing worden betrokken. Het begrip ondernemer wijkt af van de term die in de Richtlijn wordt gebruikt, dit is namelijk belastingplichtige⁷³. In het arrest van de Hoge Raad op 2 juni 1984⁷⁴ is bepaald dat aan het begrip 'ondernemer' dezelfde invulling moet worden gegeven zoals die geldt voor het Europese begrip 'belastingplichtige'. Blijkens art. 9 Btw-richtlijn is een belastingplichtige 'een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteit.' Doordat het oogmerk niet van belang is, is de reikwijdte van de omzetbelasting niet beperkt tot het belasten van commerciële prestaties. Zodoende is het begrip 'belastingplichtige' binnen de wet omzetbelasting ruimer dan bijvoorbeeld het begrip 'belastingplichtige' zoals dat geldt voor de wet vennootschapbelasting.

Onder de term 'eenieder' worden niet alleen natuurlijke personen en rechtspersonen begrepen, maar ook bijvoorbeeld niet-rechtspersoonlijkheid bezittende rechtspersonen, zoals maatschappen en verenigingen.⁷⁵ De vorm waarin de activiteiten wordt gegoten is derhalve niet van belang, mist er maar feitelijk naar buiten wordt opgetreden als belastingplichtige.

71 M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2007, p. 118.

72 M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2007, p. 118.

73 Zie art. 9 Btw-richtlijn.

74 HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

75 M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2007, p. 54.

Te ver gepland?!

Met de eis dat de economische prestaties zelfstandig worden verricht, wordt voorkomen dat werknemers in loondienst in de heffing worden betrokken.⁷⁶ Ter beoordeling of er sprake is van zelfstandigheid kan er naar diverse criteria worden gekeken, zoals het financiële risico van de opdrachtnemer, de omstandigheden waaronder de werkzaamheden worden verricht, duur van de verhouding tot de opdrachtgever en de mate waarin de opdrachtgever instructies geeft. Niet elke criterium hoeft telkens een rol te spelen bij de beoordeling van de zelfstandigheid. Aan de hand van de feitelijke situatie moet worden beoordeeld of iemand zelfstandig is of niet.

De laatste eis is dat er een economische activiteit moet worden verricht. Dit begrip is in art. 9 lid 1 Btw-richtlijn omschreven als *'alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijk of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.'* De economische activiteit heeft een objectief karakter en moet zelfstandig worden bepaald, onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de activiteit.⁷⁷ Daarnaast is blijkens het arrest Hong Kong Trade Center⁷⁸ vereist dat de prestatie niet uitsluitend om niet mag worden verricht, doordat anders een belastinggrondslag ontbreekt. Een prestatie om niet die geldt ter ondersteuning van prestaties tegen vergoeding kunnen wel als economische prestatie worden aangemerkt. Bijvoorbeeld goederen die door een ondernemer, die overigens wel tegen vergoeding prestaties verricht, worden weggegeven ter reclame. Als laatste geldt het vereiste dat de economische activiteit duurzaam wordt verricht.⁷⁹

3.1.4. AFTREK VAN VOORBELASTING

De heffing van de omzetbelasting vindt plaats indien een belastingplichtige een belaste handeling verricht. Zoals aangegeven in paragraaf 3.1.1. wordt in elke schakel de toegevoegde waarde in de heffing betrokken. Dit is de waardetoevoeging die in de eerdere schakel nog niet aan de belasting is onderworpen. De heffingssystematiek is dat telkens de gehele vergoeding die de ondernemer berekent voor zijn leveringen en/of diensten aan zijn afnemers in heffing wordt betrokken. Om cumulatie te voorkomen mag de belastingplichtige de omzetbelasting die aan hem in een eerdere schakel in rekening is gebracht, de voorbelasting, in aftrek brengen van de af te dragen belasting. Om in aanmerking te komen voor recht op aftrek, is in art. 15 Wet OB 1968 de voorwaarde gesteld dat de voorbelasting ziet op goederen en diensten die worden gebezigd voor belaste activiteiten. Zo heeft een belastingplichtige geen recht op aftrek indien de belastingplichtige vrijgestelde prestaties

⁷⁶ Zie art. 10 Btw-richtlijn waarin is aangegeven dat de eis zelfstandigheid onder ander loontrekkende uitsluit van heffing.

⁷⁷ HvJ EG 26 maart 1987, zaak nr. 235/85 (*Commissie/Nederland*), FED 1987/341, r.o. 8.

⁷⁸ HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (*Hong Kong Trade Center*), BNB 1982/311*, r.o. 10 en 11.

⁷⁹ HvJ EG 26 maart 1987, zaak nr. 235/85 (*Commissie/Nederland*), FED 1987/341, r.o. 9.

3. Het leerstuk misbruik van recht in de btw

verricht of niet-economische prestaties verricht.⁸⁰ Dit heeft tot gevolg dat belasting in de productieketen kan blijven hangen. Indien een belast presterende belastingplichtige een vrijgestelde prestatie inkoopt, bevat de prijs van die prestatie een verborgen belastingdruk, namelijk de niet-aftekbare belasting die drukt op de inkopen van degene die de prestatie verricht aan de belast presterende belastingplichtige. Deze belasting vormt bij de inkopende belastingplichtige een kostenpost, welke hij verdisconteert in de prijs van de te verkopen prestatie waarover hij wel belasting moet afdragen. Hierdoor ontstaat er cumulatie van omzetbelasting. Middels het opzetten van constructies proberen sommige belastingplichtigen deze cumulatie te voorkomen. Hierbij lopen de desbetreffende belastingplichtigen het gevaar dat bij deze constructies misbruik van recht kan worden vastgesteld. Het cumulatie effect blijft uit indien de vrijgestelde prestatie aan een persoon wordt verricht die de voordruk niet in aftrek mag brengen, ook wel de eindverbruiker genoemd. Door toepassing van de vrijstelling wordt namelijk de totale belastingdruk voor de afnemer verlaagd.

In art. 13 Uitv.Besch. zijn nadere regels opgenomen omtrent de aftrek van voorbelasting drukkende op onroerende zaken en roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomsten- of vennootschapsbelasting afschrijft dan wel zou afschrijven als hij aan een zodanig belasting onderworpen zou zijn. De in één keer in aftrek gebrachte voorbelasting moet worden herzien indien de omstandigheden waarvoor het goed wordt gebezigd wijzigen. Voor onroerende zaken geldt een herzieningstermijn van vier jaar, ingaande na het jaar ingebruikname, oftewel totaal circa vijf jaar. Voor roerende zaken is het herzieningstermijn op totaal tien jaar gesteld.

3.1.5. BTW-FISCALE EENHEID

De nationale wetgever heeft gebruik gemaakt van de mogelijkheid, die in de Btw-richtlijn is opgenomen in art. 11, om de figuur van de btw-fiscale eenheid (hierna: fiscale eenheid) te introduceren. Deze bepaling is in art. 7, lid 4 Wet OB 1968 opgenomen en stelt aan het vormen van een fiscale eenheid drie voorwaarden, namelijk dat de deelnemers in financieel, organisatorisch en economisch opzicht nauw verweven zijn. Op het moment dat er aan de drie voorwaarden van art. 7, lid 4 Wet OB 1968 wordt voldaan, kunnen de onderdelen al als één ondernemer worden aangemerkt. Daarnaast kunnen de onderdelen gezamenlijk een verzoek indienen bij de inspecteur voor een beschikking om als één ondernemer te worden aangemerkt. Dit figuur geeft rechtszekerheid aan de belastingplichtigen en heeft tot gevolg dat de elke onderdeel van fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk wordt voor de btw-schuld van de fiscale eenheid, aldus art. 43 IW 1990.

⁸⁰ Dit is bijvoorbeeld het geval bij prestaties die om niet worden verricht, zoals in het eerder genoemde Hong Kong Trade Center arrest. Doordat belanghebbende slechts prestaties om niet verricht is hij geen ondernemer en heeft daarom al geen recht op aftrek.

Te ver gepland?!

In art. 7, lid 4 Wet OB 1968 wordt vereist dat elke afzonderlijk onderdeel van een fiscale eenheid op zichzelf gezien ondernemer in de zin van de Wet (zou) zijn. Daarbij kunnen alleen natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR deel uitmaken van een fiscale eenheid. Tot de lichamen in de zin van de AWR behoren onder meer verenigingen en andere rechtspersonen, zoals de BV en de NV.

Indien een persoon voor meer dan 50 procent deelneemt in het kapitaal van de ander(en) is er sprake van een financiële verwevenheid, ook wel het eerste vereiste. Het kan ook zijn dat een natuurlijk persoon een aantal rechtspersonen beheerst door middellijk of onmiddellijk de meerheid van de aandelen te bezitten.⁸¹ Aan het organisatorische vereiste is voldaan als de onderdelen van de fiscale eenheid onder een gezamenlijke leiding staan. Dit is het geval als de bestuursfuncties van de verschillende onderdelen door eenzelfde persoon of dezelfde groep van personen worden uitgeoefend.⁸² Aan het derde vereiste, economische verwevenheid, wordt voldaan op het moment dat de prestaties van de verschillende onderdelen strekken tot hetzelfde economische doel, zoals dezelfde categorie afnemers of dat een onderdeel prestaties verricht ten behoeve van andere onderdelen van de fiscale eenheid.

Het gevolg van het vormen van een fiscale eenheid is dat de onderdelen gezamenlijk als één belastingplichtige worden beschouwd en dat onderlinge transacties buiten het bereik van de btw blijven. Hier wordt in beginsel geen belastingvoordeel mee bereikt, het levert wel een administratief voordeel op doordat er maar één btw-aangifte hoeft te worden ingediend voor alle onderdelen. Er kan wel een financieel voordeel ontstaan op het moment dat één van de onderdelen van de fiscale eenheid een vrijgestelde ondernemer is, daartegenover staat dat er een financieel nadeel kan ontstaan als een belaste ondernemer zich aansluit bij een fiscale eenheid met louter vrijgestelde ondernemers. Door de voordelige gevolgen die verbonden kunnen zijn aan het vormen van een fiscale eenheid wordt in de praktijk, middels het opzetten van constructies, soms misbruik gemaakt van deze mogelijkheid die in de nationale wetgeving is opgenomen. Op deze vormen van misbruik wordt, zoals eerder vermeld, in hoofdstuk 5 dieper in gegaan.

3.1.6. MAATSTAF VAN HEFFING

Op het moment dat is vastgesteld dat de degene die handelt een belastingplichtige is in de zin van de Wet en een belastbare handeling verricht, moet aan de hand van de belastinggrondslag worden vastgesteld hoeveel btw hij verschuldigd is. In art. 8 Wet OB 1968 is vastgelegd dat voor het bepalen van de belastinggrondslag de vergoeding wordt genomen. Hiermee wordt aangesloten bij de doelstelling van de Wet OB 1968, namelijk dat de consumptieve bestedingen worden belast, welke worden gevormd door de vergoeding voor de levering of de dienst.

81 M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2007, p. 83.

82 M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2007, p. 83.

3. *Het leerstuk misbruik van recht in de btw*

Bij het bepalen van de vergoeding wordt naar de subjectieve waarde gekeken en niet naar de objectieve waarde, wat de gebruikelijke waarde in het economisch verkeer is. Onder de vergoeding wordt het totaal in rekening gebrachte bedrag ter zake van de levering of de dienst verstaan, exclusief de omzetbelasting.⁸³ In het geval de ondernemer meer ontvangt dan hij in rekening heeft gebracht behoort dit meerdere ook tot de vergoeding. Doordat de subjectieve waarde bepalend is voor het vaststellen van de belastinggrondslag kan het zijn dat belasting wordt geheven over een niet marktconforme waarde. Lidstaten mogen in beginsel geen bepaling opnemen in hun nationale wetgeving waarin wordt vastgelegd dat de vergoeding marktconform moet zijn. Een uitzondering hierop is gemaakt in art. 80 Btw-richtlijn dat de lidstaten de mogelijkheid biedt om, ter voorkoming van belastingfraude, in bijzondere gevallen een 'normale waarde' te hanteren als maatstaf van heffing in plaats van de subjectieve waarde. In paragraaf 3.2. wordt op deze andere methode ter bestrijding van misbruik van recht, naast het misbruikleerstuk, uitgebreider ingegaan.

3.1.7. *VRIJSTELLINGEN*

Zoals eerder aangegeven zijn in de btw bepaalde leveringen en diensten vrijgesteld. Wat betreft de nationale wetgeving zijn de vrijstellingen in art. 11 Wet OB 1968 opgenomen, welke in beginsel een objectief karakter hebben waardoor sommige prestaties die een ondernemer verricht worden vrijgesteld en niet een ondernemer zelf. De reden voor de vrijstellingen is gelegen in het feit dat de belastbare feiten een zeer ruime definitie kennen, waardoor in sommige gevallen een correctie moet plaatsvinden. Zo worden verschillende financiële prestaties buiten de heffing gehouden, omdat die uit theoretisch oogpunt gezien niet in de heffing van een verbruiksbelasting kunnen worden betrokken.⁸⁴ Daarnaast hebben de vrijstellingen vooral betrekking op levensbehoeften als verhuur van onroerende zaken, medische zorg en sport, om zo er voor zorgen dat de btw-druk op dergelijke prestaties wordt verlicht. Een andere doelstelling van de vrijstelling is het verlagen van de administratieve lasten. Indien de belastingplichtige louter onbelaste activiteiten verricht zal deze doelstelling bereikt worden. Op het moment dat de belastingplichtige daarnaast belaste activiteiten verricht zal dit niet meer het geval zijn, omdat hij dan zijn inkoop- en verkoopadministratie moet splitsen. Daarbij heeft de belastingplichtige dan slechts recht op aftrek van de voorbelasting voor zover deze ziet op de belaste prestaties, wat kan leiden tot ingewikkelde berekeningen om de mate van aftrek te bepalen.

Doordat de belastingplichtige geen recht heeft op aftrek voor zover de voorbelasting ziet op de vrijgestelde prestaties, zal deze btw op de prijs van de goederen of diensten drukken. In wezen wordt er dan alleen geen btw geheven over de door de vrijgestelde ondernemer toegevoegde

⁸³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2007, p. 171.

⁸⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2007, p. 221.

waarde. Zoals eerder aangegeven kan er door de vrijstellingen ook cumulatie van belasting optreden wanneer de afnemer van de vrijgestelde prestatie zelf belaste activiteiten verricht.

De vrijstellingen gaan in tegen het uitgangspunt van de Btw-richtlijn dat alle verrichte prestaties in de heffing betrokken moeten worden. Hierdoor moeten de vrijstellingen strikt worden uitgelegd, maar uitleg van de bewoording moet wel in overeenstemming zijn met het doeleinde van de vrijstelling en dient te stroken met het beginsel van de fiscale neutraliteit.⁸⁵

De vrijstellingen kunnen een reden vormen voor een belastingplichtige om constructies op te zetten om te bewerkstelligen dat hij of een andere (gelieerde) tussengeschoven partij, ondanks de vrijstelling, in de tijd recht op aftrek van voorbelasting heeft. Net als bij constructies met onder andere de fiscale eenheid loopt de belastingplichtige het gevaar dat er misbruik van recht kan worden vastgesteld. In hoofdstuk 5 wordt dieper ingegaan op de vraag wanneer bij een dergelijke constructie sprake is van misbruik van recht.

3.2. ANDERE METHODE TER BESTRIJDING VAN MISBRUIK VAN RECHT

In deze paragraaf wordt de andere methode besproken om misbruik van recht in de btw tegen te gaan, namelijk de methode van reparatiewetgeving. Zo kan reparatiewetgeving op nationaal niveau plaatsvinden door bijvoorbeeld het invoeren een anti-misbruikbepaling of op EU-niveau door bijvoorbeeld het uitgeven van een verordening. Beide mogelijkheden komen in deze paragraaf aan bod. Daarnaast wordt het wetsvoorstel van de Staatssecretaris behandeld omtrent de invoer van een anti-misbruikbepaling. Tenslotte wordt de verhouding tussen het leerstuk misbruik van recht en reparatiewetgeving bekeken.

3.2.1. ANTI-MISBRUIKBEPALINGEN IN DE BTW

De Zesde richtlijn kende twee anti-misbruikbepalingen. Op grond van art. 11 A, lid 1, onderdeel d Zesde richtlijn kon de normale waarde als belastinggrondslag worden toegepast bij zogenoemde 'interne diensten'. Deze bepaling beoogde concurrentievervalsing te voorkomen. Ten tweede bood de Zesde richtlijn middels art. 27 de lidstaten een mogelijkheid om een afwijkende bepaling in hun wetgeving op te nemen ten einde van vereenvoudiging van de heffing of ter voorkoming van belastingfraude en -ontwijking. Hiertoe moest een lidstaat een verzoek indienen bij de Europese Raad voor een machtiging. Een aantal jaar geleden wilde de Nederlandse regering een dergelijke, afwijkende bepaling op grond van art. 27 Zesde richtlijn opnemen in de fiscale wetgeving. Het wetsvoorstel dat hierop volgde wordt in par. 3.2.1.1. behandeld.

Om deze omslachtige procedure te vereenvoudigen is bij de inwerkingtreding van de Europese Richtlijn 2006/69/EG, welke een wijziging van de Zesde richtlijn is, art. 80 opgenomen waarmee lidstaten de mogelijkheid wordt geboden om zonder machtiging een anti-misbruikbepaling op te

⁸⁵ HvJ EG 14 juni 2007, zaak C-434/05 (*Horizon College*), NTFR 2007/1088, r.o. 18.

3. *Het leerstuk misbruik van recht in de btw*

nemen in de nationale wet. Deze bepaling wordt hierna uitgebreid besproken. Daarnaast biedt de Btw-richtlijn middels art. 395 Btw-richtlijn nog een andere mogelijkheid om maatregelen te treffen die van de Richtlijn afwijken, ten einde belastingheffing te vereenvoudigen en ter voorkoming van fraude. Deze maatregel is vergelijkbaar met art. 27 Zesde richtlijn, doordat om een dergelijke maatregel in te kunnen voeren de lidstaten een verzoek moeten indienen bij de Commissie voor een machtiging.

De Btw-richtlijn biedt middels art. 80 lidstaten de mogelijkheid om maatregelen te kunnen nemen ter bestrijding van belastingfraude- of ontwijking. Indien een lidstaat art. 80 Btw-richtlijn heeft geïmplementeerd mag hij, indien gelieerde banden bestaan tussen partijen, in plaats van de subjectieve waarde de objectieve waarde als belastinggrondslag nemen. De lidstaten zijn niet verplicht om deze bepaling te implementeren in hun wetgeving. Kiest een lidstaat er voor een dergelijke bepaling te implementeren, dan heeft hij veel ruimte bij invulling van de voorwaarden die worden gesteld om de normale waarde toe te kunnen passen. Zo kan de lidstaat zelf bepalen welke verhouding van belang is bij het bepalen van gelieerdheid en kan een lidstaat de werking van de bepaling beperken tot bepaalde categorieën leveranciers, dienstverbruikers of afnemers. Van de aangewezen categorieën moet een lidstaten een omschrijving opnemen. Naast de vereiste dat er sprake moet zijn van een gelieerde verhouding, is de toepassingsreikwijdte om de normale waarde als belastinggrondslag aan te merken beperkt tot een aantal specifieke gevallen. Het gaat om de volgende gevallen⁸⁶:

- a) Wanneer de tegenprestatie ofwel de vergoeding lager is dan de normale waarde en de afnemer geen volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft;
- b) Wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde en de verrichter geen volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft en de handeling is vrijgesteld;
- c) Wanneer de tegenprestatie hoger is dan de normale waarde en verrichter geen volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft.

Het is in eerste instantie opmerkelijk dat de laatste situatie is opgenomen in het rijtje specifieke gevallen, omdat er geen reden lijkt te bestaan om de lagere normale waarde toe te passen in plaats van de hogere subjectieve waarde. De gedachte hier achter is dat de wetgever wil voorkomen dat een dienstverrichter die geen volledig recht op aftrek heeft, door het berekenen van een hogere prijs voor de belaste handeling de omzetverhouding tussen belaste en vrijgestelde handelingen, kan manipuleren.⁸⁷ Door het vragen van een hogere prijs wordt het percentage van de belaste omzet ten opzichte van onbelaste omzet hoger, wat een positief effect heeft op de pro rata van de dienstverrichter op grond waarvan hij de voorbelasting mag aftrekken.

⁸⁶ Zie art. 80 Btw-richtlijn.

⁸⁷ Vakstudie Nieuws, Wet Omzetbelasting 1986, Artikelgewijs Commentaar, art. 8, punt 97.8.2.

Te ver gepland?!

Indien wordt voldaan aan de voorwaarden van art. 80 Btw-richtlijn, wordt in plaats van de vergoeding als belastinggrondslag de normale waarde als belastinggrondslag genomen. In art. 72 Btw-richtlijn is de omschrijving van het begrip 'normale waarde' opgenomen en is daar als volgt omschreven: *'(..) het volledige bedrag dat een afnemer, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting en bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is.'* Indien er geen vergelijkbare verrichting voorhanden is, wordt als 'normale waarde' genomen:

- met betrekking tot goederen: een waarde die niet lager is dan de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, dan de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop de levering wordt verricht;
- met betrekking tot diensten: een waarde die niet lager is dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van de dienst gemaakte uitgaven.

Ter aanpassing van de nationale wetgeving aan de Richtlijn heeft Nederland per 1 januari 2008 het begrip 'normale waarde' letterlijk overgenomen in huidig art. 2a, lid 1, onderdeel s Wet OB 1968.

3.2.1.1 Het wetsvoorstel 30 061

Zoals hiervoor aangegeven wilde de Nederlandse regering een aantal jaren geleden op grond van art. 27 Zesde richtlijn een afwijkende maatregel in de Nederlandse fiscale wetgeving opnemen. De Nederlandse fiscus werd in die tijd veelvuldig geconfronteerd met constructies met (on)roerende zaken die werden opgezet door vrijgestelde of beperkt aftrekgerechtigde ondernemers en publiek rechtelijke lichamen om aftrek van voorbelasting te krijgen. De gang naar de rechter bleek geen mogelijkheid te zijn om dergelijke constructies aan te pakken aangezien de fiscus telkens in het ongelijk werd gesteld. Zodoende heeft de Staatssecretaris in 2005 bij de Tweede Kamer een voorstel⁸⁸ ingediend voor aanpassing van de Wet ter bestrijding van ongewenste btw-constructies. Om gebruik te mogen maken van de mogelijkheid van art. 27 Zesde richtlijn om een maatregel in te voeren waarmee in specifieke gevallen de objectieve waarde als belastinggrondslag kan worden gebruikt, heeft de Nederlandse regering op 16 september 2004 een machtigingsverzoek ingediend bij de Commissie. Ten tijde van het opstellen van het wetsvoorstel deed het Europese Hof uitspraak in de zaken Bupa Hospitals, Halifax en University of Huddersfield waaruit bleek dat het leerstuk misbruik van recht binnen de btw toegepast kan worden. Als reactie hierop heeft de minister van Financiën aan de Tweede Kamer gevraagd het wetsvoorstel aan te houden totdat meer duidelijkheid

⁸⁸ Kamerstukken II 2004/2005, 30 061, nr.3.

3. *Het leerstuk misbruik van recht in de btw*

bestaat over de wijze waarop de Hoge Raad deze Europese rechtspraak zal toepassen in de Nederlandse praktijk.⁸⁹

Vlak na de uitspraak in de zaken Halifax e.a. heeft de Raad van de Europese Unie een beschikking⁹⁰ afgegeven waarin Nederland werd gemachtigd om een afwijkende maatregel in te voeren inzake de omzetbelasting. In de beschikking was vastgesteld dat de maatregel een afwijkende maatstaf van heffing regelt ter zake van de levering van investeringsgoederen in geval aan de volgende voorwaarden is voldaan⁹¹:

1. De ontvanger heeft geen volledig of bijna volledig recht op aftrek;
2. De leverancier/dienstverrichter en de ontvanger zijn direct of indirect verbonden personen overeenkomstig de nationale wetgeving; en
3. Op grond van een aantal feiten kan uit de omstandigheden worden geconcludeerd dat de relatie tussen deze verbonden personen van invloed is geweest op de maatstaf van heffing, zoals bepaald overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, onder a, van Richtlijn 77/388/EEG.

Het laatste punt vereist dat de verhouding niet mag berusten op vermoedens, maar dat de inspecteur de verhouding moet aantonen met harde feiten.

Bij afgifte van de beschikking was aangegeven dat de machtiging zijn geldigheid zou verliezen op het moment dat de Richtlijn 2006/69/EG inwerking zou treden, maar uiterlijk op 31 december 2009. Deze wijziging vond op 24 juli 2006 plaats, zodat de machtiging op die datum is komen te vervallen.

Het oorspronkelijke wetsvoorstel was geënt op art. 27 Zesde richtlijn, maar door de inwerkingtreding van de Btw-richtlijn moet het wetsvoorstel worden aangepast opdat het in overeenstemming is met art. 80 Btw-richtlijn wil het in de nationale wetgeving opgenomen kunnen worden. Het wetsvoorstel moet zodoende de volgende voorwaarden kennen:⁹²

1. Het moet gaan om de levering of de terbeschikkingstelling van goederen;
2. De goederen moeten de kwalificatie investeringsbedrijfsmiddel hebben;
3. Er moet geleverd worden aan lichamen in de zin van de AWR, die geen ondernemer zijn, of aan ondernemers die geen of nagenoeg geen recht op aftrek hebben;
4. De tegenprestatie moet lager zijn dan de normale waarde van de levering of de dienst;
5. Partijen bij de overeenkomst treden niet op als zelfstandige partijen.

Ad 1 en 2) Als eerste vereiste geldt dat er sprake moet zijn van een levering of ter beschikking stelling van investeringsbedrijfsmiddel. Lidstaten hebben zoals hiervoor aangegeven op grond van art. 80, lid 2 Btw-richtlijn de mogelijkheid om zelf groepen leveranciers, dienstverrichters en

⁸⁹ Nota n.a.v. Het Nader Verslag, *Kamerstukken II 2006/2007*, 30 061, nr.11, p.2.

⁹⁰ Beschikking 2006/181/EG van de Raad, 27 februari 2006, *Pb.EG* 2006, L65.

⁹¹ Beschikking 2006/181/EG van de Raad, 27 februari 2006, *PbEG* 2006 L 65.

⁹² Vakstudie Nieuws, Wet Omzetbelasting 1986, Artikelgewijs Commentaar, art. 8, punt 97.1.

Te ver gepland?!

afnemers aan te wijzen waarop de bepaling van toepassing is. Ter beoordeling of er een levering wordt verricht, wordt aangegrepen bij art. 3 Wet OB 1968. Uit de parlementaire geschiedenis is af te leiden dat indien een handeling met betrekking tot een investeringsbedrijfsmiddel geen levering is in de zin van art. 3 Wet OB 1968, er sprake is van een terbeschikkingstelling, ongeacht de juridische vorm.⁹³ Daarnaast is van een terbeschikkingstelling sprake als goederen worden verhuurd. Verhuur kan in verschillende juridische vormen plaatsvinden, zoals een gebruiksrecht en lease. Het begrip investeringsbedrijfsmiddel is omschreven als (on)roerende zaken en diensten die voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting moeten worden geactiveerd en waarop vervolgens kan worden afgeschreven.⁹⁴ Oftewel diensten die kostbaar zijn en waarop kan worden afgeschreven.

Ad 3) De normale waarde kan alleen als maatstaf worden gebruikt als er geleverd wordt aan ichamen in de zin van art. 2, lid 1, onderdeel b AWR, die geen ondernemers zijn of aan ondernemers die geen of nagenoeg geen recht op aftrek hebben. De tweede groep afnemers betreft ondernemers die voor 10 procent of minder recht op aftrek van voorbelasting hebben. Hier vallen met name ondernemers onder die vrijgestelde prestaties verrichten. Voor de beoordeling van de hoogte van het aftrekrecht van de ondernemer wordt alleen gekeken naar de doeleinden (belast of vrijgesteld) waarvoor het investeringsbedrijfsmiddel wordt gebruikt en niet naar het totale aftrekrecht van de ondernemer.⁹⁵ Dit is een opmerkelijke voorwaarde doordat het ruimte biedt aan de afnemer voor manipulatie door bewust het investeringsbedrijfsmiddel toe te passen voor belaste doeleinden om boven de 10 procent te komen. Daarnaast is het opvallend dat onderdeel c van art. 80 Btw-richtlijn, op grond waarvan de normale waarde kan worden toegepast wanneer de tegenprestatie hoger is dan de normale waarde, niet is opgenomen in het wetsvoorstel. Hierdoor ontstaat voor de afnemers de ruimte om het aftrekpercentage te beïnvloeden door een hoge prijs te berekenen voor de belaste prestaties met het investeringsbedrijfsmiddel opdat boven een aftrekrecht van 10 procent wordt uitgekomen. De doelstelling van het wetsvoorstel kan mijns inziens beter bewerkstelligd worden door dit onderdeel wel toe te voegen op het moment dat het wetsvoorstel alsnog wordt ingevoerd.

Ad 4) Als vierde voorwaarde wordt er geëist dat de normale waarde mag worden toegepast wanneer de vergoeding lager is dan de normale waarde. Het begrip 'normale waarde' is van communautaire aard, zodat alle lidstaten dezelfde uitleg aan dit begrip moeten geven. Tijdens de parlementaire behandeling is gesteld dat de normale waarde niet wordt toegepast indien de vergoeding marktconform wordt beschouwd.⁹⁶

93 MvT, *Kamerstukken II 2004/2005*, 30 061, nr. 3, blz. 26.

94 MvT, *Kamerstukken II 2004/2005*, 30 061, nr. 3, blz. 25.

95 MvT, *Kamerstukken II 2004/2005*, 30 061, nr. 3, blz. 27.

96 MvT, *Kamerstukken II 2004/2005*, 30 061, nr. 3, blz. 30.

3. *Het leerstuk misbruik van recht in de btw*

Ad 5) Indien er aan bovenstaande vereisten is voldaan moet er ook nog sprake zijn van verbondenheid tussen de handelende partijen. Er is sprake van verbondenheid indien de dienstverrichter en de afnemer direct of indirect niet handelen als twee geheel zelfstandige partijen. Dit is het geval wanneer er naast de betrekking door de handeling nog andere betrekkingen bestaan tussen de partijen waardoor de vergoeding kan worden beïnvloed.⁹⁷ Naar mijn mening is een manco van het wetsvoorstel dat de belastingplichtigen geen gelegenheid hebben om de veronderstelde verbondenheid te weerleggen. Dit terwijl een belastingplichtige op het moment dat hij in aanraking komt met een anti-misbruikbepaling het recht heeft om gegevens te leveren waarmee kan worden aangetoond dat er geen sprake is van rechtsmisbruik, maar dat er puur economische redenen ten grondslag liggen aan de afgesloten overeenkomst.⁹⁸ Op dit punt moet mijns inziens het wetsvoorstel eveneens worden gewijzigd indien het wetsvoorstel alsnog wordt ingevoerd.

Tijdens de parlementaire behandeling stelde de Staatssecretaris eveneens dat een niet marktconforme prijs een aanwijzing kan vormen voor gelieerdheid.⁹⁹ Met dit standpunt gaat de Staatssecretaris mijns inziens erg ver, want dit kan betekenen dat in geval een ondernemer die een afnemer aan zich wil binden door een (grote) korting te geven, er op grond van de uitspraak van de Staatssecretaris sprake kan zijn van verbondenheid. Wat tot gevolg kan hebben dat de normale waarde wordt toegepast, terwijl elke vorm van gelieerdheid ontbreekt. Het lijkt mij niet dat dit de bedoeling is geweest van de Staatssecretaris en het is naar mijn mening niet in lijn met doel en strekking van een anti-misbruikbepaling. Een dergelijke bepaling is namelijk slechts toegestaan wanneer deze tot doel heeft het voorkomen van volstrekt kunstmatige transacties, blijkens onder andere het arrest Marks&Spencers¹⁰⁰. In het gegeven voorbeeld hoeft hier niet per direct sprake van te zijn.

3.2.2. *REPARATIEWETGEVING*

Naast de hiervoor genoemde mogelijkheden die de Richtlijn biedt aan de lidstaten om misbruik van recht te bestrijden middels het invoeren van anti-misbruikbepalingen, kan de Europese Commissie middels reparatiewetgeving zelf ook rechtsmisbruik voorkomen. Zo kan de Commissie door het uitgeven van een verordening, welke een rechtstreekse werking heeft, een 'gat' in de Richtlijn dichtten. Het gebruik maken van een gat in de wetgeving kan worden gezien als het legaal ontgaan van belasting doordat de mogelijkheid die de wetgeving biedt door de wetgever zelf is gecreëerd. Indien de Commissie van oordeel is dat door het gat in de wetgeving oneigenlijk gebruik van de wetgeving mogelijk is, kan zij dit oplossen middels reparatiewetgeving. Hierna zal een recente

⁹⁷ MvT, *Kamerstukken II 2004/2005*, 30 061, nr. 3, blz. 28.

⁹⁸ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 12 september 2006, zaak C-196/04 (*Cadbury Schwepps*), BNB 2007/54, r.o. 70.

⁹⁹ MvT, *Kamerstukken II 2004/2005*, 30 061, nr. 3, blz. 30.

¹⁰⁰ HvJ EG 13 december 2005, zaak C466/03 (*Marks&Spencers*), BNB 2006/72 c, r.o. 57.

Te ver gepland?!

praktijksituatie besproken worden waarbij, aldus de Staatssecretaris, sprake was van oneigenlijk gebruik van de wetgeving. De reactie van de Nederlandse regering op het oneigenlijk gebruik wordt vervolgens bekeken en er wordt beoordeeld of de reparatiewetgeving van de Commissie voldoende toereikend is om het 'gat' te dichten.

3.2.2.1 Btw-constructie door financiële instelling

Op 22 maart 2010 verscheen in het FD¹⁰¹ een bericht over een vermeende btw-constructie bij ING. ING blijkt al jaren lang Nederlandse btw te ontwijken door diensten via een vaste inrichting in Zwitserland in te kopen. De financiële instelling wilde Nederlandse btw, dan wel verlegde btw op ingekochte diensten, zoals IT-diensten, ontwijken door een Zwitserse vaste inrichting van de bank de diensten te laten inkopen om deze vervolgens door te belasten aan het hoofdhuis in Nederland. De basis in de ING-constructie is gelegen in het arrest FCE¹⁰². In dit arrest kwam het Hof tot de conclusie dat handelingen tussen een in een bepaald land gevestigde ondernemer en een vaste inrichting van die ondernemer in een ander land geen voor de btw relevante handelingen zijn. Hierdoor was de doorbelasting van de kosten voor de ingekochte diensten door de vaste inrichting aan het hoofdhuis vrij van btw en dus zonder verlegde btw. De vaste inrichting was over de ingekochte diensten slechts het lage Zwitserse btw-tarief verschuldigd in plaats van het Nederlandse tarief van 19 procent.

Op het moment dat de constructie in de media gepubliceerd was, is er veel ophef binnen de politiek ontstaan over btw-ontwijkende constructies. De algemene opinie binnen de Tweede Kamer is dat belastingontwijking, binnen de marges van de wet, niet wenselijk is. Naar aanleiding van bekendwording van deze btw-ontwijkende constructie heeft de Minister van Financiën een onderzoek ingesteld naar andere gevallen die leiden tot belastingvoordeel bij (internationaal opererende) financiële instellingen. Mocht blijken dat gebruik wordt gemaakt van structuren die in strijd zijn met doel en strekking van de wet dan zou dit worden aangepakt met naheffing of eventueel middels aanpassing van de wet.¹⁰³ Uit het onderzoek blijkt onder andere dat er geen financiële instellingen (meer) zijn die van een structuur met inkoop via een vaste inrichting buiten de EU gebruik maken. Tijdens de publicatie van de uitkomst van het onderzoek liet de Staatssecretaris weten constructies, met het wezenlijke doel om in strijd met doel en strekking van de wetgeving een btw voordeel te verkrijgen, te willen bestrijden met het leerstuk misbruik van recht. Indien blijkt dat het juridisch niet mogelijk is om dergelijke structuren te bestrijden, dan zal de Staatssecretaris de mogelijkheden bekijken om de btw wetgeving aan te passen.¹⁰⁴

101 *Het Financiële Dagblad*, 'ING ontwijkt btw-afdracht', 22 maart 2010.

102 HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04 (*FCE Bank*), BNB 2006/184.

103 Antwoorden Minister van Financiën op Kamervragen, 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996.

104 Brief Staatssecretaris van Financiën, 22 december 2010, nr. DGB 2010/8308 U, onderdeel 3.

3. Het leerstuk misbruik van recht in de btw

Gedurende het onderzoek liepen er in EU-verband besprekingen over aanpassing van de toelichting op de uitleg van bepalingen van de Btw-richtlijn, waaronder de plaats van dienst in gevallen waarbij een vaste inrichting is betrokken.¹⁰⁵ Deze besprekingen wilde de Staatssecretaris afwachten opdat met een dergelijke aanpassing de oplossing wordt aangedragen om voortaan constructies, met het wezenlijke doel om in strijd met doel en strekking van de wetgeving een btw voordeel te verkrijgen, te voorkomen. De aanpassing van de toelichting van diverse bepalingen van de Richtlijn is op 15 maart 2011 middels een uitvoeringsverordening¹⁰⁶ doorgevoerd. De Uitv. Vo. bevat een aanscherping van het begrip 'vaste inrichting' en de plaats van belaste handelingen. Volgens art. 11 Vo. wordt onder een vaste inrichting een structuur verstaan met een voldoende mate van duurzaamheid en zelf diensten kan afnemen *voor haar eigen behoeften* en die *ter plaatse worden gebruikt*. Daarnaast geldt als hoofdregel voor de plaats van belaste handelingen de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd (art. 20 Uitv. Vo.). In art. 21 van de Uitvoeringsverordening is vervolgens vastgelegd dat op het moment dat de dienst wordt afgenomen door een vaste inrichting en *voor haar eigen behoeften wordt gebruikt*, de dienst dan belastbaar is op de plaats waar de vaste inrichting de dienst afneemt. Door deze wijziging is het mijns inziens niet meer mogelijk een btw-voordeel te behalen met de structuur zoals ING die heeft opgezet. Gesteld kan namelijk worden dat de diensten die de vaste inrichting afnam in beginsel niet voor haar eigen behoeften zijn en niet ter plaatse door de vaste inrichting worden gebruikt, ze worden immers gelijk doorbelast aan het hoofdhuis in Nederland. Zodoende kan als plaats van belaste handeling worden aangegrepen bij de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, in dit geval is dit Nederland. De vraag is alleen of deze wijziging voldoende toereikend is, of dat er mogelijkheden blijven bestaan om een btw-voordeel te kunnen behalen middels een vaste inrichting. Dit zal in de toekomst moeten worden uitgewezen. In de volgende paragraaf zal in worden gegaan op de vraag of reparatiewetgeving beschouwd kan worden als een oplossing voor misbruik van recht.

3.2.3 VERHOUDING TUSSEN HET LEERSTUK MISBRUIK VAN RECHT EN REPARATIEWETGEVING

Naast het leerstuk misbruik van recht bestaat er de mogelijkheid om rechtsmisbruik binnen de btw te bestrijden of te voorkomen middels reparatiewetgeving. Dit kan op nationaal niveau plaatsvinden doordat een lidstaat er voor kiest om een anti-misbruikbepaling in te voeren, wat door art. 80 Btw-richtlijn mogelijk is. En dit kan op EU-niveau op diverse manieren, bijvoorbeeld door het uitgeven van een verordening die een rechtstreekse werking heeft op de nationale wetgevingen. Het effect van beide manieren van misbruikbestrijding worden hier nader besproken en met elkaar vergeleken.

105 Brief Staatssecretaris van Financiën, 22 december 2010, nr. DGB 2010/8308 U, onderdeel 4.

106 Uitvoeringsverordening (EU), nr. 282/2011 door de Raad van de Europese Unie, 15 maart 2011.

Te ver gepland?!

Op het moment dat er gebruik wordt gemaakt van reparatiewetgeving wordt er toegegeven dat de wetgeving tot dan toe niet sluitend is geweest. Hieruit blijkt mijns inziens dat de constructies die voor de reparatie zijn opgezet mogelijk waren binnen de wetgeving en zodoende niet achteraf kunnen worden aangepakt met de (oude) wetgeving. Daar komt bij dat het maar de vraag is of met de reparatie alle btw-constructies voorkomen zullen worden. Met de reparatie zal zeker een aantal gevallen van misbruik voorkomen worden, maar daarnaast kan het zijn dat andere mogelijkheden tot misbruik alsnog blijven bestaan, die later eveneens middels reparatiewetgeving moeten worden aangepakt. Hierdoor kan een vicieuze cirkel van reparatie en het opzetten van constructies ontstaan. De wijziging van de toelichting van het begrip 'vaste inrichting' is een duidelijk voorbeeld waarbij het de vraag is of de reparatie voldoende dekkend is om alle btw-constructies met een vaste inrichting te kunnen voorkomen. Zo kan een vaste inrichting een inkoop van diensten op een dusdanige manier proberen te structureren dat gesteld kan worden dat de dienst in eerste instantie voor eigen behoeften wordt gebruikt waardoor de dienst bij haar belast is en zij de voorbelasting aftrekt zodat alsnog een btw-voordeel wordt behaald. Als de vaste inrichting later een groot deel van de kosten aan het hoofdhuis doorbelast kan de fiscus eventueel stellen dat dit een indirecte betaling is door de moeder voor de afgenomen diensten, waardoor alsnog het recht op aftrek van voorbelasting verloren kan gaan. Het is dus afwachten of deze reparatie voldoende toereikend is om oneigenlijk gebruik als in onderhavig geval tegen te gaan. Een ander voorbeeld van de vicieuze cirkel van reparatie en constructies is te vinden in de wetsgeschiedenis van de Wet BRV. Zo was gedurende lange tijd slechts de verkrijging van het juridisch eigendom belast in de Wet BRV. Overdrachtsbelasting werd toen gemakkelijk ontgaan door het juridisch eigendom achter te laten bij de verkoper en slechts het economische eigendom over te dragen. Als reactie op deze constructies werd met terugwerkende kracht de wet aangepast, waardoor er ook overdrachtsbelasting verschuldigd zou zijn bij verkrijgen van het economische eigendom. Hiertoe moest aan twee cumulatieve eisen zijn voldaan, namelijk overgang van het risico op waardeveranderingen en het risico op tenietgaan. Ondanks deze reparatiewetgeving bleef de mogelijkheid bestaan om overdrachtsbelasting te voorkomen door het risico op tenietgaan achter te laten bij de verkoper. De Hoge Raad heeft dit gat niet willen afdekken.¹⁰⁷ Zodoende heeft de wetgever voor de tweede maal de wettekst gewijzigd om het nieuwe gat te dichten.

Daar komt bij dat wanneer er een anti-misbruikbepaling is ingevoerd het in eerste instantie niet meer mogelijk is om frauduleus toe te passen. Uit het arrest van de Hoge Raad van 11 juli 2008¹⁰⁸ is bepaald dat hierop een uitzondering mogelijk is indien de belastingplichtige misbruik

¹⁰⁷ Zie HR 3 november 1999, nr. 34 829, BNB 2003/23 waarin de Hoge Raad oordeelde dat de wetgever twee elementen heeft opgenomen bij de definitie van het economisch eigendom, zodat indien één element ontbreekt er geen sprake is van overgang van het economisch eigendom.

¹⁰⁸ HR 11 juli 2008, nr.43 476, BNB 2008/266.

3. *Het leerstuk misbruik van recht in de btw*

maakt van de anti-misbruikbepaling. Aldaar ging het om misbruik van de anti-misbruikbepaling art. 10a Wet Vpb 1969. Belanghebbende probeerde de bepaling te omzeilen door een schuld om te zetten in een lijfrenteverplichting waardoor deze niet meer onder het enge begrip 'geldlening' zou vallen. Dit is naar mijn mening een opmerkelijk uitspraak aangezien er gesteld kan worden dat de wetgever de ontgaansmogelijkheid had kunnen voorzien, maar heeft nagelaten om deze in de wetgeving te voorkomen. Hierdoor kan er gesproken worden van onzorgvuldige wetgeving en moet de wetgever aan zijn wettekst worden gehouden en is er geen mogelijkheid tot toepassen van rechtsmisbruik. Dat de Hoge Raad dit eveneens van oordeel is valt op te maken uit het hiervoor aangehaalde arrest van 3 november 1999¹⁰⁹. In dit arrest kwam de Hoge Raad tot het oordeel dat de wetgever middels reparatiewetgeving twee duidelijke criteria had opgenomen in de bepaling om de bepaling toe te kunnen passen, zodat indien niet aan de criteria werd voldaan de bepaling niet van toepassing is. Indirect kan hieruit worden opgemaakt dat de Hoge Raad van oordeel is dat de wetgever bij de reparatie heeft nagelaten om de ontgaansmogelijkheid die in het arrest in geschil was te voorkomen, waardoor rechtsmisbruik niet kan worden toegepast. Indien de ontgaansmogelijkheid niet impliciet, middels het opnemen van duidelijke criteria in de anti-misbruikbepaling, en niet expliciet, door aanvaarding in de wetsgeschiedenis, is aanvaard, dan zou het naar mijn mening wel mogelijk moeten zijn om fraus legis toe te passen naast een anti-misbruikbepaling.

Als laatste punt kent het leerstuk misbruik van recht het voordeel dat het een preventieve werking heeft. Er wordt een beroep gedaan op het leerstuk indien de fiscus van mening is dat er sprake is van strijd met doel en strekking van de Wet. De belastingplichtige moet bij het opzetten van een belastingontwijkende constructie zelf oordelen of hier sprake van is. Op deze manier oefent het leerstuk een soort 'druk' uit op de belastingplichtige bij het opzetten van een dergelijke structuur.

Mijns inziens kan reparatiewetgeving uitkomst bieden op het moment dat de wetgeving niet toereikend genoeg is om de bedoeling van de wetgever weer te geven. Er moet wel voor gewaakt worden dat de wetgever niet alles in de wetgeving vast wil leggen. Dat kan tot gevolg hebben dat de wetgeving te strikt wordt, waardoor juist mogelijkheden tot ontwijking ontstaan. Indien de wetgeving de bedoeling van wetgever vertolkt en er alsnog btw-constructies worden opgezet, is het naar mijn mening het meest effectief als de wetgever zich beroept op het leerstuk misbruik van recht om zo de vicieuze cirkel van reparatiewetgeving te voorkomen. Het besluit van de minister van Financiën om het wetsvoorstel 30 061 aan te houden in afwachting van toepassing van het leerstuk misbruik van recht in de Nederlandse praktijk vind ik dan ook een goede zaak. Inmiddels is

109 HR 3 november 1999, nr. 34 829, BNB 2003/23.

in diverse arresten¹¹⁰ door de nationale rechtsorganen het communautaire leerstuk misbruik van recht toegepast, waaruit kan worden opgemaakt dat het wetsvoorstel niet meer nodig is en het leerstuk misbruik van recht een afdoende middel is om rechtsmisbruik te bestrijden.

3.3 CONCLUSIE

In Nederland wordt de omzetbelasting geheven volgens het stelsel van een belasting over toegevoegde waarde met als rechtskarakter een verbruiksbelasting. De nationale wetgeving van alle lidstaten moet geharmoniseerd zijn met de Btw-richtlijn. Met de omzetbelasting wordt beoogd consumptieve bestedingen van goederen en diensten te belasten. Zo zijn de levering van goederen en het verrichten van diensten onder bezwarende titel aan de heffing van omzetbelasting onderworpen. Voor bepaalde prestaties kent de Wet een vrijstelling. De prestaties moeten wel zijn verricht door een ondernemer in de zin van de Wet. Een ondernemer mag omzetbelasting die aan hem in een eerdere schakel in rekening is gebracht in aftrek brengen van de af te dragen belasting, opdat cumulatie wordt voorkomen. In de Nederlandse wetgeving is de figuur van de fiscale eenheid geïntroduceerd. Op het moment dat er aan de drie voorwaarden van de fiscale eenheid wordt voldaan, kunnen de onderdelen als één belastingplichtige worden aangemerkt. Als maatstaf van heffing voor de omzetbelasting geldt de vergoeding voor de transactie, welke bepaald wordt door de subjectieve waarde. De werking en uitleg van sommige begrippen van de Wet kunnen een reden vormen voor een belastingplichtige om constructies op te zetten waarbij misbruik van recht kan plaatsvinden, zoals beperking van het aftrekrecht. Of ze geven een aanleiding tot misbruik van recht, zoals de fiscale eenheid vanwege de voordelige consequenties.

De Btw-richtlijn biedt middels art. 80 lidstaten de mogelijkheid om maatregelen te nemen ter bestrijding van belastingfraude- of ontwijking. Indien een lidstaat een dergelijke anti-misbruikbepaling implementeert mag hij in bepaalde specifieke gevallen, onder voorwaarde dat er gelieerde banden bestaan tussen partijen, de normale waarde als belastinggrondslag nemen. De Tweede Kamer heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt bij het opstellen van wetsvoorstel 30 061, welke op besluit van de Minister is aangehouden in afwachting van toepassing van het misbruikleerstuk door de nationale rechtsorganen.

De Commissie kan tevens zelf reparatiewetgeving toepassen indien zij dit nodig acht. Zo heeft zij recent een aanpassing van de toelichting van diverse bepalingen van de Btw-richtlijn doorgevoerd. De Staatssecretaris hoopt dat met deze aanpassing constructies die leiden tot belastingvoordeel bij financiële instellingen, zoals dat zich heeft voorgedaan bij ING, kunnen worden bestreden.

¹¹⁰ Zie bijvoorbeeld: Hof Amsterdam 17 november 2010, nr. AWB 06/11006 en Hof Den Haag 26 juni 2009, nr. BK-08/00333

3. Het leerstuk misbruik van recht in de btw

Met het leerstuk misbruik van recht en reparatiewetgeving kan rechtsmisbruik worden voorkomen, elk met eigen effecten en gevolgen. Indien reparatiewetgeving wordt toegepast, wordt er toegegeven dat er in de wetgeving tot dan toe een 'gat' heeft gezeten. Met reparatie zullen mogelijke gevallen van misbruik voorkomen worden, maar daarnaast kan het zijn dat andere mogelijkheden tot misbruik alsnog blijven bestaan. Wanneer er een anti-misbruikbepaling is ingevoerd is het in eerste instantie niet meer mogelijk om frauduleus toe te passen. Indien een anti-misbruikbepaling of een wijziging van de Wet onvoldoende toereikend blijkt te zijn om het oneigenlijk gebruik tegen te gaan, moet de wetgever wederom teruggrijpen op reparatiewetgeving. Hierdoor kan een vicieuze cirkel van reparatie en constructie ontstaan. Indien de ontgaansmogelijkheid niet impliciet en niet expliciet is aanvaard, zou het mijns inziens wel mogelijk moeten zijn om frauduleus toe te passen naast een anti-misbruikbepaling. Het misbruikleerstuk kent tevens het voordeel dat het een preventieve werking heeft en het een soort 'druk' uitoefent op de belastingplichtige bij het opzetten van een dergelijke structuur.

Indien de wetgeving de bedoeling van de wetgever vertolkt en er alsnog btw-constructies worden opgezet, dan is het naar mijn mening het meest effectief als de wetgever zich beroept op het leerstuk misbruik van recht om zo de vicieuze cirkel van reparatiewetgeving te voorkomen.

Nu de toepassing van het leerstuk misbruik van recht in de btw is besproken, zal in hoofdstuk vijf de ontwikkeling van het leerstuk in de jurisprudentie beschouwd worden.

Te ver gepland?!

4. HET LEERSTUK MISBRUIK VAN RECHT IN DE JURISPRUDENTIE

Dit hoofdstuk bevat een beschouwing van de ontwikkeling van het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie van de btw. Hiertoe wordt eerst de jurisprudentie van het Hof van Justitie besproken, vervolgens komt de meest relevante Nederlandse jurisprudentie aan bod.

4.1. ONTWIKKELING JURISPRUDENTIE VOOR EMSLAND-STÄRKE GMBH

Voor het arrest Emsland-Stärke GmbH¹¹¹ (hierna: Emsland) had het Hof in het arrest Centros¹¹² al geoordeeld dat '(...) een lidstaat stellig maatregelen kan treffen die tot doel hebben te verhinderen, dat sommige van zijn onderdanen van de krachtens het Verdrag geschapen mogelijkheden profiteren om zich op onaanvaardbare wijze aan hun nationale wetgeving te onttrekken en dat de justitiabelen zich met het oog op misbruik of bedrog op het gemeenschapsrecht kunnen beroepen'. De lidstaten mogen dus misbruik bestrijden, ook al is het EU-recht van toepassing in desbetreffende situatie. Een bepaling van het EU-recht mag namelijk niet zo ruim worden toegepast dat zij misbruik zou dekken.¹¹³ Een situatie waarbij dit kan voor komen is als een belastingplichtige zich beroept op een van de verdragsvrijheden van het EU-recht doordat hij gehinderd wordt door een nationale anti-misbruikbepaling. Dit komt overeen met hetgeen wat uit het Kefalas-arrest valt af te leiden, namelijk dat belastingplichtigen geen beroep kunnen doen op het EU-recht in geval van misbruik of fraude.¹¹⁴

Zoals aangegeven in par. 2.1.4 hebben lidstaten daarnaast onder bepaalde voorwaarden de mogelijkheid om maatregelen te treffen met als doel het bestrijden van volstrekt kunstmatige belastingtransacties die bedoeld zijn om belastingheffing te omzeilen.¹¹⁵ Zo moeten de maatregelen proportioneel zijn en mogen ze geen afbreuk doen aan de volle werking en eenvormige toepassing van de EU-bepalingen in de lidstaten.¹¹⁶

Voor de btw geldt eveneens het beginsel van het verbod van misbruik. De Zesde richtlijn heeft namelijk onder andere tot doel bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik.¹¹⁷ Over de invulling van het beginsel van het verbod van misbruik van EU-recht op het gebied van de indirecte belastingen bestond, tot Emsland nog geen duidelijkheid.

111 HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99 (*Emsland-Stärke GmbH*), BNB 2003/169.

112 HvJ EG 9 maart 1999, zaak C-212/97 (*Centros*), NJ 2000/48, r.o. 24.

113 Zie onder meer: HvJ EG 11 oktober 1977, zaak C-125/76 (*Cremer*), Jur. 1977, 1593 r.o. 12.

114 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-367/96 (*Kefalas*), NJ 1999/239, r.o.20.

115 Zie onder meer: HvJ EG 16 juni 1998, zaak C-264/96 (*ICI*), BNB 1998/420 c*.

116 Zie: HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-367/96 (*Kefalas*), NJ 1999/239.

117 HvJ 29 april 2004, gevoegde zaken C-487/01 en C-7/02 (*Gemeente Leusden en Holin*), BNB 2004/260, r.o. 76.

4.2. EMSLAND-STÄRKE GMBH

In het douanearrest Emsland-Stärke is voor het eerst het communautaire leerstuk misbruik van recht toegepast binnen de indirecte belastingen en heeft het Hof een nadere invulling gegeven aan het leerstuk. Emsland voerde vanuit Duitsland vervaardigde producten uit naar Zwitserland waarvoor ze een uitvoerrestitutie ontving. De goederen waren voor verschillende ondernemingen bestemd welke op hetzelfde adres waren gevestigd en door dezelfde personen werden beheerd en vertegenwoordigd. De geëxporteerde goederen werden vervolgens in ongewijzigde staat en met dezelfde vervoersmiddelen terug naar Duitsland verzonden waarover invoerrechten verschuldigd waren. Bovendien voerde Emsland producten naar Zwitserland uit waarvoor ze een uitvoerrestitutie ontving en welke direct in ongewijzigde staat met dezelfde vervoersmiddelen naar Italië werden doorgevoerd. De reden van deze constructie was dat de uitvoerrestitutie die Emsland ontving bij uitvoer uit Duitsland hoger was dan de invoerrechten die Emsland verschuldigd was bij de invoer in Duitsland respectievelijk Italië, waardoor Emsland een voordeel behaalde. In het arrest ging het om de vraag of de uitvoerrestituties konden worden teruggevorderd zonder dat er een overtreding door Emsland was gepleegd.

Bij de beantwoording van de prejudiciële vragen heeft het Hof eerst een invulling aan het begrip misbruik gegeven. De misbruiktoets bestaat uit twee aspecten; een objectieve toets en een subjectieve toets. Voor het objectieve aspect wordt beoordeeld of uit het geheel van objectieve omstandigheden blijkt, dat in weerwil van de formele naleving van de door de gemeenschapsregeling opgelegde voorwaarden, het beoogde doel van de regeling wel of niet wordt bereikt.¹¹⁸ Voor de beoordeling van de objectieve toets moet dus het doel van de desbetreffende regeling in oenschouw worden genomen. Daarnaast valt uit de jurisprudentie van het Hof op te maken dat objectieve omstandigheden op misbruik wijzen indien er sprake is van 'louter kunstmatige constructies'¹¹⁹, 'louter formele'¹²⁰ transacties of 'geen normale handelstransacties'¹²¹. Aan de hand van de werkelijke uitvoering van de transactie kan worden beoordeeld of de objectieve omstandigheden kunstmatig zijn. Zo leek in het arrest dat door de aan- en verkoop van de partijen in Zwitserland alsof de goederen daar op de markt werden gebracht en er geen sprake was van misbruik. Het feit was echter dat de vennootschappen in Zwitserland die de goederen aan- en verkocht op hetzelfde adres waren gevestigd en door dezelfde personen werden beheerd en vertegenwoordigd. Deze omstandigheid is één van de feitelijke gegevens die een nationale rechter in aanmerking kan nemen bij het vaststellen van het kunstmatige karakter van de transactie, aldus het Hof in rechtsoverweging 58. Hieruit valt op te maken dat bij het vaststellen van het karakter van de

118 HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99 (*Emsland-Stärke GmbH*), BNB 2003/169, r.o.52.

119 HvJ EG 16 juli 1998, zaak C-264/96 (*ICI*), BNB 1998/420, r.o. 26.

120 HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99 (*Emsland-Stärke GmbH*), BNB 2003/169, r.o. 50.

121 HvJ EG 3 maart 1993, zaak C-8/92 (*General Milk Products GmbH*), *Jur.* blz. 1-779.

4. Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie

transactie niet alleen de formele werkelijkheid in ogenschouw moet worden genomen, maar eveneens de daadwerkelijke uitvoering van de transactie in de praktijk.

Om te bepalen of het subjectieve element aanwezig is moet beoordeeld worden of de bedoeling van de belanghebbende is om een voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waardoor het recht op voordeel ontstaat.¹²² Het HvJ EG wijst er vervolgens op dat het bewijs van de misbruikintentie met name kan worden geleverd door aan te tonen dat de Duitse exporteur en de Zwitserse importeur hebben samengewerkt. Hieruit valt op te maken dat gelieerdheid en banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de betrokken ondernemers een rol kunnen spelen. Met de woorden 'met name' geeft het Hof vervolgens wel aan dat gelieerdheid geen vereiste is om aan het subjectieve element te kunnen komen.

4.3. HALIFAX¹²³

Op 21 februari 2006 heeft het Hof in drie Britse, spraakmakende zaken arrest gewezen, namelijk Halifax, Univeristy of Huddersfield¹²⁴ en Bupa Hospitals¹²⁵. Van de drie is het Halifax-arrest het meest relevant en wordt hier nader uitgewerkt. Middels het Halifax-arrest is het leerstuk misbruik van recht in de btw geïntroduceerd.

Halifax is een bank die nagenoeg uitsluitend vrijgesteld prestaties verricht, waardoor ze voor minder dan 5 procent recht op aftrek van voorbelasting heeft. Halifax was voornemens om callcenters te bouwen op een viertal verschillende locaties. Halifax wilde de voorbelasting die drukte op de bouw van de callcenters kunnen aftrekken. Daartoe richtte Halifax drie dochtervennootschappen op: Leeds Permanent Development Services (hierna: Leeds), een projectontwikkelingsmaatschappij, County Wide Property Investments (hierna: County), een projectontwikkelings- en investeringsmaatschappij en Halifax Property Investments (hierna: Property), een verhuurmaatschappij. Halifax heeft met Leeds verschillende leenovereenkomsten afgesloten om participaties in de locaties te verwerven en ontwikkeling voor haar rekening te nemen. Daarnaast sloten Halifax en Leeds een overeenkomst af om bouwwerkzaamheden op de locaties te verrichten. De prestaties die Leeds verricht, zijn volledig belastbaar voor de btw waardoor ze het volledige recht op aftrek van voorbelasting heeft. Leeds heeft vervolgens de bouwwerkzaamheden uitbesteed aan County. De oplevering van de werkzaamheden door County aan Leeds is een belaste dienst voor de Engelse omzetbelasting.

County heeft de in de overeenkomsten met Leeds bedoelde werkzaamheden door derden laten uitvoeren. Intussen worden de locaties door Halifax verpacht aan Leeds, een voor de btw

122 HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99 (*Emsland-Stärke GmbH*), BNB 2003/169, r.o. 53.

123 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170.

124 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-223/03 (*Huddersfield*), BNB 2006/171.

125 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-419/02 (*Bupa Hospitals*), BNB 2006/172.

vrijgestelde levering. De pacht draagt Leeds vervolgens tegen betaling over aan de dochter Property, eveneens een vrijgestelde handeling. Property verhuurt de gebouwen weder aan Halifax, zonder omzetbelasting in rekening te brengen. County dient een verzoek in om de door de derden in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen, terwijl Leeds de btw op de factuur van County voor de verrichte werkzaamheden in aftrek wil brengen. Beide verzoeken zijn vervolgens door de Engelse fiscus afgewezen. Het VAT and Duties Tribunal Londen besloot de behandeling van de zaak te schorsen en heeft aan het Hof prejudiciële vragen gesteld omtrent toepassing van het leerstuk misbruik van recht in de omzetbelasting.

Met de eerste vraag die aan het Hof gesteld wordt wil de verwijzende rechter vernemen of transacties met de uitsluitende bedoeling het verkrijgen van een belastingvoordeel, zonder een ander economisch doel, worden aangemerkt als leveringen of diensten en een economische activiteit vormen. Onder het begrip 'economische activiteit' vallen alle werkzaamheden die een fabrikant, handelaar of dienstverrichter uitvoert, zodat de reikwijdte zeer ruim is. Daarnaast heeft het begrip een objectief karakter, waardoor de activiteit op zichzelf moet worden beschouwd en het oogmerk of het resultaat van de activiteit niet van belang zijn. Dit geldt eveneens voor de begrippen 'levering' en 'dienst'. Indien het oogmerk wel in ogenschouw zou worden genomen, dan zou dit ingaan tegen de doelstelling van het btw-stelsel, namelijk rechtszekerheid garanderen en het vergemakkelijken van de heffing van btw.¹²⁶ Vorenoverwegende komt het Hof tot het oordeel dat de onderhavige handelingen worden aangemerkt leveringen of diensten en een economische activiteit vormen, indien 'zij aan de objectieve criteria voldoen waarop deze begrippen zijn gebaseerd'.¹²⁷ Vervolgens geeft het Hof in rechtsoverweging 59 aan dat in geval van fraude niet aan de criteria wordt voldaan, maar de vraag of de transactie uitsluitend de bedoeling heeft het verkrijgen van een belastingvoordeel, is niet relevant voor het beoordelen of de transactie een levering of dienst en een economische activiteit vormt. In deze rechtsoverweging maakt het Hof duidelijk onderscheid tussen fraude en misbruik. Bij fraude vindt er feitelijk geen handeling plaats, waardoor niet aan de objectieve criteria kan worden voldaan. In geval transacties voldoen aan de criteria die gesteld zijn aan de belastbare feiten van de btw, dan is er sprake van een economische activiteit. Vervolgens kan er eventueel misbruik worden vastgesteld als de transacties aan de twee toetsen voldoen. Kortom, de bedoeling 'het verkrijgen van een belastingvoordeel' doet niet af aan het economische karakter, mits er maar daadwerkelijk een handeling plaatsvindt.

Hiermee is het eerste gedeelte van de eerste prejudiciële vraag beantwoord, waarna de tweede vraag beantwoord wordt door het Hof. De tweede vraag is of het leerstuk misbruik van recht tot gevolg kan hebben dat Halifax en haar dochtervennootschappen geen recht hebben op teruggaaf

126 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, r.o.57.

127 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, r.o.58.

4. Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie

van de voorbelasting van de onderhavige transacties. Alvorens de vraag te beantwoorden verwijst het Hof naar onder meer het arrest *Kefalas*¹²⁸ waaruit valt op te maken dat belastingplichtigen geen beroep kunnen doen op het EU-recht in geval van misbruik of fraude (zie par. 4.1). Daarnaast kan binnen het gebied van de btw het leerstuk misbruik van recht worden toegepast opdat belastingontwijking of fraude kan worden bestreden. Hierbij merkt het Hof vervolgens op dat het gemeenschapsrecht met zekerheid kenbaar moet zijn en de toepassing voorzienbaar moet zijn.

Vervolgens komt het Hof met twee vereisten om misbruik van recht vast te kunnen stellen. Ten eerste is vereist dat de desbetreffende transacties ertoe leiden dat in strijd met het beoogde doel van de bepaling een belastingvoordeel wordt toegekend.¹²⁹ Ten tweede moet uit objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de transactie is het verkrijgen van een belastingvoordeel.

Voor de toelichting op de eerste vereiste spitst het Hof de vraag naar strijd met doel van de Richtlijn toe op de aftrekregeling en komt tot de conclusie dat er strijd is met het doel van richtlijn en de aftrekregeling ingeval het de belastingplichtige wordt toegestaan de voorbelasting volledig te laten aftrekken, terwijl in kader van een normale handelstransacties zij dit aftrekrecht niet, ook niet gedeeltelijk¹³⁰, zouden verkrijgen.¹³¹ De vraag is wat onder het begrip 'normale transacties' wordt verstaan. Bijl geeft in zijn noot bij het arrest aan dat hij denk dat het Hof deze factor objectief bedoelt en niet subjectief.¹³² Ik deel deze visie, aangezien een subjectief element tot gevolg kan hebben dat wanneer een ondernemer vrijgestelde prestaties verricht altijd op een bepaalde manier handelt er dus sprake is van een 'normale transactie'. Terwijl dit niet hoeft te betekenen dat de handeling niet in strijd met doel en strekking van de Wet is. Slechts door de handelstransacties te vergelijken met de handelstransacties van derden die in een soortgelijke situatie verkeren kan je naar mijn mening beoordelen of de transacties als 'normaal' te kwalificeren zijn.

Het Hof geeft bij het tweede vereiste aan dat het wezenlijke doel uit objectieve factoren moet blijken. Vervolgens verwijst het Hof naar de conclusie van de advocaat generaal Maduro waarin hij aangeeft dat er geen sprake kan zijn van misbruik als de economische activiteit '*may have some explanation other than the mere attainment of tax advantages*'.¹³³ Indien er dus een andere verklaring bestaat voor de gekozen route dan het verkrijgen van belastingvoordeel, is er geen sprake van misbruik. Hierbij is het de vraag of iedere andere verklaring dan louter verkrijging van

128 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-367/96 (*Kefalas*), NJ 1999/239, r.o.20.

129 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, r.o.74.

130 In de Engelse tekst wordt gesproken van: '*or would have allowed them to deduct only a part*', zodat mijn inziens met '*ook niet gedeeltelijk*' bedoeld wordt '*slechts gedeeltelijk*'. Zie ook Conclusie van A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, VN 2009/65.17.

131 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, r.o.80.

132 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), met nt. Bijl, BNB 2006/170, punt 9.

133 Zie punt 89 van Conclusie A-G Maduro bij HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170.

Te ver gepland?!

belastingvoordeel misbruik buiten spel kan zetten, wat eventueel op kan worden gemaakt uit de Engelse rechtsoverweging. Mijns inziens is dit niet de bedoeling zijn geweest van het Hof, zodat er toch sprake kan zijn van misbruik indien naast de verklaring 'het verkrijgen van belastingvoordeel' andere verklaringen bestaan, mits het belastingvoordeel de doorslaggevende verklaring is voor de transactie. In het arrest Part Service is meer duidelijkheid gecreëerd omtrent deze vraag (zie par. 4.4. hierna). Het Hof geeft vervolgens een aantal hulpmiddelen voor de beoordeling van het karakter van de transactie, welke door de nationale rechter moet worden vastgesteld. Het louter artificiële karakter van de handelingen en de banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de betrokken ondernemers kunnen een rol spelen bij de werkelijke betekenis van de transacties.¹³⁴ Deze factoren zijn geen beslissende criteria, maar vormen hulpmiddelen bij het vaststellen van het werkelijke karakter van de transactie.

Als laatste geeft het Hof antwoord op de vraag onder welke voorwaarden een lidstaat btw kan innen wanneer misbruik is vastgesteld. De lidstaten zijn vrij om maatregelen te nemen ter waarborging van de juiste heffing, mits de bepalingen niet verder reiken dan de beoogde doelstelling.¹³⁵ Vaststelling van misbruik moet niet leiden tot een sanctie, maar tot een verplichting tot terugbetaling van de voorbelasting die is ontweken door het misbruik.¹³⁶ Hiertoe moeten de transacties, waarmee misbruik gepaard is gegaan, worden geherdefinieerd opdat de situatie ontstaat zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die misbruik vormen, oftewel de 'normale' situatie.¹³⁷ Dit kan naar mijn mening worden bewerkstelligd door de misbruiktransactie te subsidiëren of te elimineren. Het bepalen van de 'normale' situatie kan mijns inziens soms soortgelijke problemen opleveren als bij het bepalen van de 'normale' handelstransactie. De terug te betalen belasting die de belastingplichtige verschuldigd is door te herdefiniëren moet worden gecompenseerd met de btw die de belastingplichtige eventueel voldaan heeft bij de oorspronkelijke situatie, aangezien deze btw ten gevolg van de herdefiniëring niet betaald had hoeven worden. Zodoende wordt bewerkstelligd dat de belastingplichtige niet slechter af is na vaststelling van misbruik dan hij zou zijn geweest indien hij het misbruik niet had gepleegd. Dit belemmert lidstaten niet om in andere nationale wetgeving sancties op te nemen die gelden bij vaststelling van misbruik van recht.

134 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170, r.o.81.

135 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170, r.o.91 en 92.

136 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170, r.o.91 en 93.

137 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170, r.o.94.

4.4. PART SERVICE¹³⁸

Italservice, de rechtsvoorganger van Part Service, en de leasemaatschappij IFIM Leasing Sas (hierna: IFIM) exploiteren samen sinds 1987 een leasesysteem en behoren tot dezelfde financiële groep. Italservice en IFIM hebben de volgende structuur opgezet. IFIM sloot met de gebruiker een overeenkomst betreffende het gebruik van de auto tegen betaling van leasetermijnen. De gebruiker kreeg daarnaast een koopoptie op de auto. Italservice sloot eveneens een overeenkomst met de gebruiker opdat de auto verzekerd werd tegen alle risico's, behalve het aansprakelijkheidsrisico. Vooraf betaalde de gebruiker aan Italservice als tegenprestatie een bedrag, wat op mindering kwam van het totaalbedrag van de overeengekomen leasetermijnen tussen de gebruiker en IFIM. Het totaalbedrag kwam hierdoor veelal nauwelijks boven de kostprijs van de auto te liggen. De nakoming van de verbintenissen van de gebruiker jegens IFIM werd gegarandeerd door storting van een borgsom en onbeperkte borgtocht aan Italservice, welke Italservice namens de gebruiker aan IFIM betaalde. IFIM zorgde voor de uitvoering van de overeenkomst met de gebruiker. Voor de werkzaamheden als tussenpersoon ontving IFIM een vergoeding van Italservice. Middels deze structuur werd beoogd de lease op te splitsten in twee verschillende prestaties.

Over de leasetermijnen die de gebruiker verschuldigd was aan IFIM voor de verhuur van de auto werd btw in rekening gebracht. Terwijl over de betalingen die de gebruiker aan Italservice verrichte geen btw in rekening werd gebracht, doordat zij vergoedingen vormden voor de btw-vrijgestelde krediet-, verzekerings-, en bemiddelingsprestaties. De Italiaanse Belastingdienst was van mening dat het hier om één overeenkomst ging, ondanks de verschillende verbintenissen. Daarnaast stelde de Belastingdienst dat de tegenprestatie voor de autolease kunstmatig was opgesplitst om de heffingsgrondslag te verminderen. Uiteindelijk heeft deze zaak er toe geleid dat er prejudiciële vragen aan het Hof zijn gesteld over de invulling van het begrip 'rechtsmisbruik' en het afzonderlijk afsluiten van lease- en verzekeringsovereenkomsten.

Als eerste wordt de vraag voorgelegd of er sprake is van misbruik in geval verkrijging van belastingvoordeel het wezenlijke doel is van de handeling, of dat daarvan slechts sprake is wanneer slechts een belastingvoordeel en geen ander economisch doel wordt nagestreefd.¹³⁹ Na verschillende malen te hebben verwezen naar het arrest Halifax concludeert het Hof dat sprake is van misbruik wanneer de verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel van desbetreffende handeling is.¹⁴⁰ Hiermee wordt duidelijkheid gecreëerd na het arrest Halifax omtrent de vraag of iedere andere verklaring dan louter verkrijging van een belastingvoordeel misbruik buiten spel kan zetten. Het Hof geeft namelijk in feite aan dat 'in wezen' niet als 'uitsluitend' moet

138 HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (*Part Service*), BNB 2009/1.

139 HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (*Part Service*), BNB 2009/1, r.o.40.

140 HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (*Part Service*), BNB 2009/1, r.o.45.

Te ver gepland?!

worden uitgelegd, zodat er eveneens sprake van misbruik kan zijn in geval er, naast het verkrijgen van een belastingvoordeel, ook andere verklaringen bestaan.

Met de tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de handelingen als in onderhavig geval als misbruik kunnen worden beschouwd.¹⁴¹ Het Hof gaat in eerste instantie in op de vaste jurisprudentie omtrent de beoordeling of er sprake is van één of meerdere prestaties, ook wel fiscale interpretatie van de feiten genoemd. In beginsel is elke handeling een prestatie op zich en moet zelfstandig en onderscheiden beschouwd worden. Echter in sommige omstandigheden moeten formeel onderscheiden prestaties, die afzonderlijk kunnen worden verricht, als één handeling worden beschouwd wanneer ze niet zelfstandig zijn.¹⁴² Dit kan het geval zijn indien één of meer prestaties een hoofdprestatie vormen en de andere elementen als bijkomende prestaties worden beschouwd. Er is sprake van een bijkomende prestatie indien de prestatie zelf geen doel op zich is voor de belastingplichtige, maar wordt beschouwd als een middel om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken.¹⁴³ Daarnaast kan van één prestatie worden gesproken in het geval twee of meer elementen die geleverd worden door de belastingplichtige zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien economisch één geheel vormen en de splitsing kunstmatig zou zijn.¹⁴⁴ Het is aan de nationale rechter om te beoordelen of de handelingen als één transactie moeten worden beschouwd. Het Hof geeft vervolgens in rechtsoverweging 55 aan dat bij de beoordeling van de handelingen de nationale rechter moet bekijken of het begrip misbruik van recht eventueel van toepassing is. Hiermee bedoelt het Hof mijns inziens dat de nationale recht de mogelijkheid heeft om het misbruikleerstuk in te roepen indien de rechtsvindingsmethode fiscale interpretatie van de feiten niet voldoende toereikend is om het behaalde belastingvoordeel weg te nemen.¹⁴⁵

Ter beoordeling of er sprake is van misbruik van recht moet aan de twee criteria zijn voldaan die in het arrest Halifax zijn vastgesteld, namelijk dat er in strijd met doel en strekking van de bepaling gehandeld wordt en dat belastingbesparing het enige wezenlijk doel is. Bij de beoordeling of er in strijd met het doel van de bepaling wordt gehandeld kan de nationale rechter het verwachte resultaat van de structuur, namelijk een belastingvoordeel vanwege de vrijstelling, in aanmerking nemen. Hiertoe kijkt het Hof naar het verschil in de hoogte van de verschuldigde btw indien IFIM de leaseprestatie volledig zelf zou hebben verricht en het verschuldigde bedrag zoals deze zou zijn bij de gekozen route, namelijk dat Italservice een deel van de prestatie verricht. In het eerste geval zou over de hele prestatie btw verschuldigd zijn, terwijl in het tweede geval alleen de

141 HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (*Part Service*), BNB 2009/1, r.o.46.

142 HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (*Part Service*), BNB 2009/1, r.o.51.

143 HvJ EG 25 februari 1999, zaak C-349/96 (*CPP*), BNB 1999/224 c*, r.o. 30.

144 HvJ EG 27 oktober 2005, zaak 41/04 (*Levob Verzekeringen en OV Bank*), BNB 2006/115, r.o.30.

145 Zie eveneens: M.W.C. Soltysik, 'Het arrest *Part Service*: het vervolg op *Halifax*', MBB 2008/05, par. 3.2. en C.M. Ettema, 'Kunstmatige constructies met btw-voordeel', NTFR 2008/28, par. 3.

4. Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie

prestatie van IFIM belast is. Dit resultaat, een lagere belastbare vergoeding, lijkt in strijd met doel van de Zesde richtlijn, aangezien alles wat als tegenprestatie door de ontvanger wordt verkregen in de heffing betrokken moet worden.¹⁴⁶ Hieruit valt af te leiden dat de vergoeding die de gebruiker aan Italservice verschuldigd is voor het verzekeren van de auto eigenlijk aan IFIM toegerekend moet worden. De vergoeding wordt immers door Italservice doorbetaald aan IFIM.

Met betrekking tot de tweede criteria geeft het Hof aan dat de onderhavige handelingen een louter kunstmatig karakter hebben en dat de nationale rechter dit mee kan nemen bij het vaststellen van het wezenlijke doel van de transactie.¹⁴⁷ Daarnaast kunnen banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de betrokken ondernemers in aanmerking worden genomen bij de beoordeling van het doel. Vervolgens geeft het Hof aan dat aan de voorwaarde van een wezenlijk doel kan worden voldaan, ondanks dat andere economische doelen van bijvoorbeeld marketing, organisatie en garantie een mogelijke rol spelen bij de gekozen structuur.¹⁴⁸ Wat een bevestiging is van hetgeen het Hof heeft geantwoord op de eerste prejudiciële vraag.

4.5. RBS DEUTSCHLAND HOLDINGS GMBH¹⁴⁹

RBS Deutschland Holdings GmbH (hierna: RBSD), een in Duitsland gevestigde vennootschap, behoort tot de Royal Bank of Scotland Group en verstrekt bank- en leasediensden. RBSD heeft geen vestiging in het Verenigd Koninkrijk, maar is daar geregistreerd voor btw-doeleinden als niet in het land gevestigde belastingplichtige. RBSD heeft met Vinci plc (hierna: Vinci), een vennootschap met zetel in het Verenigd Koninkrijk, een aantal overeenkomsten afgesloten met betrekking tot het verstrekken van leasediensden. Hiertoe kocht RBSD bij Vinci Fleet Services (hierna: VFS), een dochteronderneming van Vinci, auto's aan. Daarna sloten VFS en RBSD een verkoopoptie, waardoor de auto's van RBSD, indien verlangd, werden teruggekocht door VFS. Tussen RBSD en Vinci werd een leaseovereenkomst gesloten van twee jaar, met de mogelijkheid van verlenging. Na afloop van het leasetermijn moest Vinci aan RBSD de restwaarde van de auto's betalen. De leasegelden die RBSD aan Vinci in rekening bracht waren zonder btw. De overeenkomsten tussen RBSD en Vinci werden door RBSD vervolgens gecedeerd aan Lombard Leasing GmbH (hierna: LL), een Duitse dochteronderneming van RBSD. LL bracht vervolgens aan Vinci de overige leasegelden zonder btw in rekening. Hierna oefende LL de verkoopoptie jegens VFS uit, waarbij LL btw in rekening bracht.

Over de ontvangen leasegelden waren RBSD en LL geen btw verschuldigd, omdat de leaseovereenkomst in het Verenigd Koninkrijk werd gekwalificeerd als een dienst, welke volgens het Britse recht werd verricht op de plaats waar de dienstverrichter zijn zetel heeft, zijnde

146 HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (*Part Service*), BNB 2009/1, r.o.60.

147 HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (*Part Service*), BNB 2009/1, r.o.62.

148 HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (*Part Service*), BNB 2009/1, r.o.62.

149 HvJ EG 22 december 2010, zaak C-277/09 (*RBSD*), VN 2011/8.19.

Te ver gepland?!

Duitsland. In Duitsland was echter ook geen btw verschuldigd over de leasegelden doordat de betrokken handelingen naar Duits recht werden beschouwd als leveringen die in het Verenigd Koninkrijk werden verricht, zijnde de plaats van levering. RBSD verzocht in het Verenigd Koninkrijk tot teruggaaf van voorbelasting, die VFS haar bij de aankoop van auto's in rekening had gebracht. Dit verzoek werd geweigerd door de Britse Belastingdienst, omdat ze van mening was dat er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor de aankoop van goederen wanneer de goederen daarna worden gebruikt voor handelingen waarover geen btw in rekening wordt gebracht. Daarnaast stelde de Belastingdienst dat RBSD misbruik van het recht heeft gemaakt doordat met de opgezette constructie in strijd met doel en strekking van de Zesde richtlijn een belastingvoordeel werd verkregen. Hiertoe heeft de nationale rechter aan het Hof van Justitie gevraagd of hier sprake was van misbruik.

Allereerst wordt de vraag aan het Hof voorgelegd of een lidstaat aftrek van voorbelasting mag weigeren wanneer de goederen voor leaseactiviteiten in een andere lidstaat zijn gebruikt en de verrichte handelingen met de goederen daar niet aan de btw onderworpen zijn. Het hoofdgeding wordt veroorzaakt door een verschil in implementatie van een richtlijnbevestiging in de nationale wetgeving van Duitsland en het Verenigd Koninkrijk, waardoor de leaseactiviteiten van RBSD in geen van beide landen is belast. Bij de beantwoording van de vraag wat de consequenties zijn van de kwalificatieverschillen gaat het Hof eerst in op de werking van de bepaling, die het recht op aftrek van voorbelasting geeft. Hiertoe geeft het Hof aan dat het recht van een belastingplichtige op aftrek van de voorbelasting afhangt van het antwoord op de vraag of ze dit recht zou hebben wanneer de handelingen in dezelfde lidstaat verricht zouden zijn.¹⁵⁰ In onderhavige omstandigheden zou dit het geval zijn, zodat RBSD aanspraak kan maken op het recht op aftrek van de voorbelasting welke in rekening was gebracht op de aangekochte auto's. In geval de goederen zouden worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of voor handelingen die niet binnen de werkingsfeer van de btw zouden vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium, noch van aftrek van voorbelasting.¹⁵¹ Doordat de leaseactiviteiten die RBSD in een later stadium verrichtte niet vrijgesteld waren en binnen de werkingsfeer van de btw vielen, kan er recht op aftrek van voorbelasting bestaan voor deze activiteiten. Vervolgens komt het Hof tot de conclusie dat een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting over goederen die ze daar kocht niet kan worden ontzegd, wanneer de leaseactiviteiten in een andere lidstaat worden gebruikt en daar in een later stadium geen btw wordt geheven wegens een andere kwalificatie van de leaseactiviteiten.¹⁵²

150 HvJ EG 22 december 2010, zaak C-277/09 (*RBSD*), VN 2011/8.19, r.o.32.

151 HvJ EG 30 maart 2006, zaak C-184/04 (*Uudenkaupungin*), VN 2006/18.25, r.o.24.

152 HvJ EG 22 december 2010, zaak C-277/09 (*RBSD*), VN 2011/8.19, r.o.46.

4. Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie

Samengevat betekent dit dat implementatieverschillen niet zomaar kunnen leiden tot het ontzeggen van het recht op aftrek van voorbelasting.

Vervolgens gaat het Hof in op de vraag of in onderhavige situatie sprake is van misbruik zodat op grond daarvan de aftrek kan worden geweigerd. Hiertoe verwijst het Hof eerst naar de twee criteria waaraan moet zijn voldaan eer misbruik vast te kunnen stellen, namelijk dat er strijd is met het doel van de betreffende bepaling een belastingvoordeel wordt behaald en dat uit objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel is het verkrijgen van een belastingvoordeel. Blijkens de feiten van het hoofdgeding bestaat er tussen de betrokken partijen geen banden van juridische aard en zijn de handelingen niet als kunstmatig aan te merken en zijn ze verricht in het kader van normale handelstransacties.¹⁵³ Daar komt bij dat de leasediensdiensten door RBSD daadwerkelijk in het kader van de uitoefening van een reële economische activiteit zijn verricht, RBSD leaset namelijk vaker bedrijfsmiddelen.¹⁵⁴ Dientengevolge concludeert het Hof dat er geen sprake is van misbruik van recht in onderhavige situatie.

4.6. WEALD LEASING¹⁵⁵

Tot de Churchill Group of Companies (hierna: Churchill Group) behoren Churchill Management Ltd (hierna: CML), haar dochtermaatschappij Churchill Accident Repair Centre (hierna: CARC) en Weald Leasing. CML en CARC verricht voornamelijk voor de btw-heffing vrijgestelde verzekeringsdiensten, waardoor hun recht op aftrek voorbelasting ongeveer 1 procent bedraagt. De activiteiten van Weald Leasing bestaan uit het kopen van betrokken bedrijfsmiddelen om deze vervolgens te leasen. Zo koopt Weald Leasing de benodigde bedrijfsmiddelen voor CML en CARC in en leaset ze vervolgens aan Suas Ltd (hierna: Suas), een vennootschap welke in handen is van de btw-adviseur van de Churchill Group en diens echtgenote. Suas subleasede de bedrijfsmiddelen weer aan CML en CARC. Zodoende voorkwamen CML en CARC dat ze de bedrijfsmiddelen rechtstreeks moesten kopen en in één keer het niet aftrekbare btw bedrag moesten betalen, maar de btw gespreid konden betalen. De btw die Suas aan CML en CARC in rekening bracht over de leasevergoedingen brachten ze niet in aftrek, aangezien van maar 1 procent van het bedrag teruggaaf mogelijk was. Weald Leasing diende een verzoek in tot terug gaaf van de voorbelasting die in rekening was gebracht bij de aankoop van de bedrijfsmiddelen. Dit verzoek werd door de Britse fiscus geweigerd, doordat ze vond dat de voorbelasting ten onrechte in aftrek was gebracht vanwege misbruik van recht. Uiteindelijk heeft onderhavige zaak ertoe geleid dat het Court of Appeal verschillende vragen heeft gesteld aan het Hof van Justitie.

153 HvJ EG 22 december 2010, zaak C-277/09 (RBSD), VN 2011/8.19, r.o.50.

154 HvJ EG 22 december 2010, zaak C-277/09 (RBSD), VN 2011/8.19, r.o.52.

155 HvJ EG 22 december 2010, zaak C-103/09 (Weald Leasing), VN 2011/8.18.

Te ver gepland?!

Met de eerste twee vragen wenst de verwijzende rechter te vernemen of het feit dat een onderneming een bedrijfsmiddel leaset in plaats van rechtstreeks te kopen strijd oplevert met het beoogde doel van de betreffende Richtlijnbepalingen en of er sprake is van misbruik wanneer de onderneming hiertoe overgaat, terwijl zijn normale bedrijfsactiviteiten niet bestaan uit het uitoefenen van leaseactiviteiten. Bij beantwoording van de eerste twee vragen somt het Hof eerst de voorwaarden op die in het arrest Halifax en Part Service zijn gevormd om misbruik van recht vast te kunnen stellen (zie paragraaf 4.3. en 4.4.). Om te kunnen beoordelen of er mogelijk sprake is van misbruik stelt het Hof eerst het wezenlijke doel van de betrokken leasetransacties vast. Deze is volgens het Hof gelegen in het behalen van een belastingvoordeel middels gespreide betaling van de btw over de aankopen.¹⁵⁶ Vervolgens geeft het Hof in rechtsoverweging 33 aan dat leasetransacties binnen de werkingsfeer van de Zesde richtlijn vallen en het belastingvoordeel dat hiermee behaald kan worden niet in strijd is met het doel van de Richtlijnbepalingen. Belastingplichtigen hebben namelijk het recht om een bedrijfsmiddel te leasen in plaats van rechtstreeks te kopen om zo door de gespreide betaling een voordeel te verkrijgen, mits de btw over de leasebetalingen naar behoren en volledig is betaald.¹⁵⁷ Daar komt bij, aldus het Hof, dat het leasen van een bedrijfsmiddel niet hoeft te betekenen dat het bedrag dat aan btw geheven wordt over de leasebetalingen lager is dan de btw die verschuldigd zou zijn bij een directe aankoop. Het Hof oordeelt hiermee dat het voordeel dat wordt verkregen door een leasetransactie op zichzelf gezien onvoldoende is om misbruik vast te stellen. Opmerkelijk is dat het Hof in rechtsoverweging 31 stelt dat onder het begrip belastingvoordeel ook het spreiden van de btw-druk valt.¹⁵⁸ Zoals hiervoor aangegeven is dit belastingvoordeel niet in strijd met het doel van de Richtlijn. In rechtsoverweging 34 gebruikt het HvJ vervolgens de term 'voordeel', welke een belastingplichtige verkrijgt door te kiezen voor leasing. Met het door elkaar gebruiken van de termen 'belastingvoordeel' en 'voordeel' wordt niet echt verduidelijkt wat het Hof bedoelt. Zo kan er gesteld worden dat het begrip belastingvoordeel ruim moet worden uitgelegd, doordat nu ook uitstel van betaling onder het begrip valt. Mijns inziens valt uit de genoemde rechtsoverwegingen af te leiden dat een belastingvoordeel op te splitsen is in twee categorieën. De eerste categorie is een voordeel dat niet in strijd is met het doel van de Richtlijnbepalingen en de tweede categorie belastingvoordelen vormen wel een voordeel dat in strijd is met het doel van de Richtlijn wordt toegekend. Een financieringsvoordeel valt in beginsel in de eerste categorie.

156 HvJ EG 22 december 2010, zaak C-103/09 (*Weald Leasing*), VN 2011/8.18, r.o.31.

157 HvJ EG 22 december 2010, zaak C-103/09 (*Weald Leasing*), VN 2011/8.18, r.o.34.

158 Dit is eveneens op te maken uit de Engelse tekst van rechtsoverweging 31: *'the essential aim of the leasing transactions at issue in the main proceedings was to obtain a tax advantage, namely spreading the payment of the VAT on the purchases in questions.'*

4. Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie

Vervolgens legt het Hof aan de verwijzende rechter op om de leaseafspraken aan twee criteria te toetsen waardoor alsnog misbruik van recht kan worden vastgesteld.¹⁵⁹ Ten eerste moet de verwijzende rechter vaststellen of de contractvoorwaarden niet in strijd zijn met het doel van de relevante bepalingen. Hiertoe geeft het Hof een aantal richtlijnen voor de beoordeling van de contractvoorwaarden. Zo kan een leasevergoeding die niet beantwoordt aan enige economische realiteit en die abnormaal laag is betekenen dat de contractvoorwaarden in strijd zijn met het doel van de relevante bepalingen.¹⁶⁰ Ingeval de contractvoorwaarden overeenstemmen met normale marktvoorwaarden zal er geen probleem zijn. De verwijzende rechter moet ten tweede nagaan of de betrokkenheid van Suas er niet toe leidt dat daardoor de toepassing van de Britse anti-misbruikbepaling, welke geënt is op art. 27 Zesde richtlijn, gehinderd wordt.¹⁶¹ Het Verenigd Koninkrijk heeft namelijk een regeling in de fiscale wetgeving opgenomen op grond waarvan de heffingsgrondslag van transacties tussen verbonden partij op normale waarde kan worden gesteld. Door de bedrijfsmiddelen eerst aan Suas, een niet verbonden partij, te leasen probeert Weald Leasing deze bepaling te omzeilen. Het is dus aan de verwijzende rechter om te beoordelen of de betrokkenheid van Suas verhindert dat er de normale waarde niet als heffingsgrondslag gebruikt kan worden. Indien door de transactie een schending van de anti-misbruikbepaling plaatsvindt, kan het leerstuk misbruik van recht worden toegepast.¹⁶² Vervolgens gaat het Hof in op het punt dat de leasingtransacties niet in de context zijn van de normale handelstransacties van CMS en CARC. Hierover zegt het Hof dat dit niet van belang is in dit verband, aangezien de vaststelling van misbruik niet wordt bepaald aan de hand van de aard van de handelsactiviteiten die de ondernemer gewoonlijk verricht, maar uit het voorwerp, de doelstelling en de gevolgen van die handelingen.¹⁶³

Na beantwoording van de eerste twee vragen gaat het Hof in op de vraag op welke wijze de transacties moeten worden geherdefinieerd indien bij de leasetransacties misbruik van recht wordt vastgesteld. Het Hof geeft aan de blijkens het arrest Halifax de transacties zodanig geherdefinieerd moeten worden waardoor de situatie hersteld wordt naar de situatie zoals die zou zijn geweest zonder de transacties die het misbruik vormen. Hiertoe moet de verwijzende rechter eerst vaststellen of de leasetransacties bepaalde elementen bevat welke misbruik opleveren. Het Hof sluit af met het antwoord dat wanneer bepaalde elementen misbruik opleveren de verwijzende rechter de transacties zo moet herdefiniëren dat er geen rekening wordt gehouden met het bestaan van

159 Zie Engels tekst van r.o. 39 en 40, waarin gesproken wordt over 'first' en 'secondly'.

160 HvJ EG 22 december 2010, zaak C-103/09 (*Weald Leasing*), VN 2011/8.18, r.o.39.

161 HvJ EG 22 december 2010, zaak C-103/09 (*Weald Leasing*), VN 2011/8.18, r.o.40.

162 HvJ EG 22 december 2010, zaak C-103/09 (*Weald Leasing*), VN 2011/8.18, r.o.42.

163 HvJ EG 22 december 2010, zaak C-103/09 (*Weald Leasing*), VN 2011/8.18, r.o.44.

Suas en/of de transactievoorwaarden gewijzigd moeten worden of buiten toepassing moeten worden gelaten.¹⁶⁴

4.7. HOF AMSTERDAM 17 NOVEMBER 2008¹⁶⁵

Vanaf hier wordt de ontwikkeling van het leerstuk misbruik van recht in de Nederlandse jurisprudentie besproken.

Stichting Ziekenhuis H (hierna: het Ziekenhuis) sluit met belanghebbende, X BV te P, een huurovereenkomst af ter zake van medische apparatuur. Daarnaast sluiten ze een leenovereenkomst en een pandovereenkomst af. In de huurovereenkomst is afgesproken dat de apparatuur die in het eigendom is van belanghebbende aan het Ziekenhuis voor een periode van vijf jaar wordt verhuurd, met een mogelijkheid tot verlenging van nog eens vijf jaren. Krachtens de huurovereenkomst neemt het Ziekenhuis alle kosten van onderhoud voor rekening, worden de fabrieksgaranties overgedragen aan het Ziekenhuis en de apparatuur wordt rechtstreeks bij het Ziekenhuis afgeleverd. De lening is door het Ziekenhuis renteloos verstrekt aan belanghebbende. De pandovereenkomst geeft het Ziekenhuis zekerheid voor de nakoming van de verplichtingen die belanghebbende heeft uit hoofde van de leenovereenkomst tegenover het Ziekenhuis. Hiertoe is belanghebbende niet bevoegd de medische apparatuur zonder toestemming van het Ziekenhuis te verkopen. Vijf jaar later na het afsluiten van de overeenkomsten dient het Ziekenhuis bij de fiscus een verzoek in tot vorming van een fiscale eenheid tussen hem en belanghebbende. Na vijf jaar is het herzieningstermijn van de apparatuur verlopen, waardoor de apparatuur, door het vormen van een fiscale eenheid, tijdens de tweede huurtermijn van vijf jaar btw-vrij verhuurd kan worden.¹⁶⁶ De huurprijs die het Ziekenhuis jaarlijks verschuldigd is aan belanghebbende is vastgesteld op een levensduur van tien jaar. Zodoende behaalt het Ziekenhuis een belastingvoordeel, aangezien zij slechts over de huurvergoedingen van het eerste huurtermijn van vijf jaar btw verschuldigd is. Belanghebbende heeft daarnaast telkens een verzoek ingediend tot teruggaaf van de op de medische apparatuur drukkende omzetbelasting. De inspecteur heeft deze verzoeken elke keer geweigerd. In geschil is of de weigering van teruggaaf door de inspecteur gegrond is.

De rechtbank Haarlem beslist in deze zaak op grond van de afgesloten overeenkomsten dat de medische apparatuur aan het Ziekenhuis wordt geleverd en niet aan belanghebbende, aangezien het Ziekenhuis de macht heeft gekregen om als eigenaar over de medische apparatuur te beschikken. Zodoende heeft belanghebbende geen recht op aftrek van voorbelasting welke op de apparatuur

164 HvJ EG 22 december 2010, zaak C-103/09 (*Weald Leasing*), VN 2011/8.18, r.o.51.

165 Hof Amsterdam, 17 november 2008, nr. 37 643, VN-V 2008/264.10.

166 De onderlinge transacties tussen de belanghebbende en het Ziekenhuis vallen door het vormen van een fiscale eenheid immers weg.

4. Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie

drukt. Belanghebbende gaat hiertegen in beroep, omdat zij bepleit dat wel aan haar is geleverd en niet aan het Ziekenhuis.

In hoger beroep is in geschil of de levering van de medische apparatuur verricht is aan belanghebbende of aan het Ziekenhuis en of de weigering van de aftrek van voorbelasting gegrond is op grond van misbruik van recht. Het Hof is van oordeel dat de leverancier het juridisch eigendom aan de belanghebbende heeft overgedragen, aangezien het leveringsbegrip een communautair begrip is dat verwijst naar elke overdrachtshandeling van een lichamelijk zaak.¹⁶⁷ Het feit dat de leverancier de apparaten aan het Ziekenhuis levert en niet aan belanghebbende welke het juridisch eigendom heeft verworven, leidt er niet toe dat de levering aan het Ziekenhuis plaatsvindt, aldus het Hof.¹⁶⁸ Het Hof is van oordeel dat de overeenkomsten die belanghebbende sluit met het Ziekenhuis waardoor de mogelijkheden van aanwending en vervreemding voor de belanghebbende worden beperkt, niets afdoen aan het feit dat belanghebbende het juridisch eigendom verkrijgt. Die omstandigheid kan volgens het Hof evenwel tot gevolg hebben dat er een levering plaatsvindt aan het Ziekenhuis. Gezien de inhoud en strekking van de gesloten huurovereenkomst neemt het Hof in rechtsoverweging 2.5.4. het standpunt in dat de belanghebbende niet bedoeld heeft de apparaten aan het Ziekenhuis te leveren. Het Ziekenhuis wordt namelijk door de huurovereenkomst niet in staat gesteld om met de apparaten andere handelingen te verrichten dan het gebruik ervan in het kader van de bedrijfsactiviteiten en kan het Ziekenhuis de apparaten niet vervreemden of verhuren aan derden. Zodoende concludeert het Hof dat belanghebbende niet aan het Ziekenhuis levert.¹⁶⁹ Het Hof verwerpt eveneens het standpunt van de inspecteur dat het Ziekenhuis na beëindigen van de huur de apparaten op grond van de pandovereenkomst onder zich kan houden, omdat belanghebbende dan geen inkomsten meer genereert waardoor ze niet meer aan haar aflosverplichting tegenover het Ziekenhuis kan voldoen.¹⁷⁰ Het Hof is van mening dat de theoretische mogelijkheid dat door een toekomstige gebeurtenis het Ziekenhuis de apparatuur aan het einde van de verhuur onder zich kan houden, onvoldoende is om te kunnen stellen dat bij de terbeschikkingstelling van de apparatuur de macht om als eigenaar over de apparatuur te beschikken is overgedragen aan het Ziekenhuis.

Vervolgens beoordeelt het Hof het derde geschil, namelijk of de aftrek van voorbelasting drukkende op de medische apparaten kan worden geweigerd doordat er sprake is van misbruik van recht. Hiertoe geeft het Hof aan dat voor misbruik ten eerste vereist is dat het beoogde resultaat een belastingvoordeel is en toekenning daarvan in strijd is met het doel van de Zesde richtlijn. Na de vijfjarige huurperiode is belanghebbende voor circa 47,5 procent van de aanschafprijs btw

167 Zie par. 3.1.2.1. waar verwezen wordt naar het arrest *Safe*, waarin dit bepaald is.

168 Hof Amsterdam 17 november 2008, nr. 37 643, *VN-V 2008/264.10*, r.o. 2.5.3.

169 Hof Amsterdam 17 november 2008, nr. 37 643, *VN-V 2008/264.10*, r.o. 2.5.7.

170 Hof Amsterdam 17 november 2008, nr. 37 643, *VN-V 2008/264.10*, r.o. 2.5.5.

Te ver gepland?!

verschuldigd geworden. Waarna belanghebbende een fiscale eenheid vormt met het Ziekenhuis. Dit leidt ertoe dat bij het Ziekenhuis voor circa 47,5 procent van de aanschafprijs niet-aftrekbare btw geheven wordt. Het uitgangspunt van de Zesde richtlijn is dat de btw welke geheven is over de aanschaf van goederen door een ziekenhuis niet of nagenoeg niet aftrekbaar is. Gezien het voorgaande wordt door de opgezette constructies de belastingdruk voor het Ziekenhuis aanzienlijk gereduceerd. De vorming van een fiscale eenheid na afloop van het herzieningstermijn van de apparaten is volgens het Hof, net als de voorafgaande handelingen, een onderdeel van het geheel van transacties die bij de beoordeling of sprake is van misbruik van recht moet worden meegenomen. De belanghebbende is van mening dat er pas sprake is van misbruik op moment dat de fiscale eenheid wordt gevormd, opdat de voorafgaande handelingen niet hergedefinieerd moeten worden indien misbruik wordt vastgesteld. Hierdoor zou het recht op aftrek van voorbelasting in stand moeten blijven. Mijns inziens is de stelling van belanghebbende juist. Belanghebbende verkrijgt pas het belastingvoordeel op het moment van vorming van de fiscale eenheid. De rechtshandelingen die daaraan vooraf gingen, kunnen naar mening zodoende geen misbruik van recht vormen waardoor ze niet mee hoeven te worden genomen bij het herdefiniëren van de transacties. Middels herdefiniëren moet de 'normale' situatie gecreëerd worden. Dit kan door het fiscaal negeren van de fiscale eenheid voor deze transactie, waardoor belanghebbende de resterende btw over de leasevergoedingen moet afdragen. De btw, welke is geheven over de aanschaf van de apparaten, blijft aftrekbaar voor de belanghebbende. Hierdoor verkrijgt het Ziekenhuis slechts een financieringsvoordeel welke het Hof niet strijdig acht met het doel van de Richtlijn.¹⁷¹

Het tweede vereiste van misbruik van recht is dat het verkrijgen van het belastingvoordeel het wezenlijke doel is van de opgezette constructie. De belastingplichtige stelt dat de constructie gekozen is teneinde het behalen van een financieringsvoordeel, doordat de btw op de aanschaffingsprijs van de apparatuur direct in aftrek kon worden gebracht en de btw vervolgens verspreid betaald kon worden middels de huurbetalingen. Het Hof geeft aan dat het streven naar een financieringsvoordeel geoorloofd is, mits er niet gemanipuleerd wordt met de hoogte van de vergoedingen voor de verhuur en de periode waarin over de verhuur btw verschuldigd is.¹⁷² Door vorming van de fiscale eenheid is er in onderhavige zaak wel sprake van manipulatie van de hoogte van de vergoedingen en de duur van de periode. Uit deze rechtsoverweging kan mijns inziens worden opgemaakt dat de opgezette constructie geen probleem had opgeleverd indien de fiscale eenheid na een verhuurperiode van tien jaar was gevormd. In dat geval was het Ziekenhuis evenveel

171 Dit is eveneens in overeenstemming met de overweging van het Hof in het arrest Weald Leasing, namelijk dat een voordeel behaald met leasing niet in strijd is met het doel van de Richtlijn (zie r.o.33).

172 Hof Amsterdam 17 november 2008, nr. 37 643, VN-V 2008/264.10, r.o. 2.5.12.

4. *Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie*

btw verschuldigd geweest middels de verhuurvergoedingen als dat in aftrek zou zijn gebracht door belanghebbende bij de aankoop van de apparaten. Hierdoor zou het Ziekenhuis slechts een financieringsvoordeel behalen, wat geoorloofd is aldus het Hof. Door de vorming van de fiscale eenheid kan er nu echter niet meer gesteld worden dat het financieringsvoordeel meer is dan slechts een bijkomende overweging. Zodoende komt het Hof tot het oordeel dat het behalen van een belastingvoordeel het wezenlijke doel was van de gekozen constructie, waardoor eveneens aan het tweede vereiste van misbruik van recht wordt voldaan.

Het Hof gaat verder niet in op de gevolgen die verbonden zijn aan de beoordeling dat sprake is van misbruik. In rechtsoverweging 2.5.14. wordt wel aangegeven dat de inspecteur de belanghebbende ambtshalve teruggaaf verleent van de btw welke belanghebbende heeft voldaan ter zake van de verhuurvergoedingen. Hieruit kan worden opgemaakt dat het Hof de inspecteur volgt in de stelling dat de transacties die voortkomen uit het tussenschakelen van de belanghebbende genegeerd moet worden. De belanghebbende is tegen deze uitspraak in cassatie gegaan.

4.8. CONCLUSIE A-G VAN HILTEN 1 OKTOBER 2009¹⁷³

In cassatie stelt belanghebbende dat ten onrechte de aftrek van voorbelasting is geweigerd wegens misbruik van recht. Ze is van mening dat op dat moment nog geen sprake was van misbruik van recht, aangezien de huur- en leenovereenkomsten op zich geen misbruik vormden.¹⁷⁴ Daarnaast neemt belanghebbende het standpunt in dat de vorming van een fiscale eenheid niet kan resulteren in misbruik van recht, doordat er geen sprake is van een transactie of een handeling. Verder stelt belanghebbende dat ze geen uit de wet voortvloeiend voordeel heeft genoten.¹⁷⁵

De A-G is van mening dat het Hof terecht tot het oordeel is gekomen dat de leverancier aan de belanghebbende heeft geleverd en dat hij de apparaten niet aan het Ziekenhuis heeft geleverd. Hiertoe verwijst ze naar het arrest Safe waarin de vraag beantwoord is wanneer de macht om als eigenaar over een goed te beschikken is overgedragen.

Om in te kunnen gaan op de vraag of er terecht teruggaaf van voorbelasting is geweigerd doordat er sprake is van misbruik, geeft de A-G in onderdeel 6.2 een overzicht van het verschijnsel misbruik van recht. Hiertoe geeft de A-G een uiteenzetting van de ontwikkeling van het leerstuk in de jurisprudentie van het Hof van Justitie.

Vervolgens behandelt de A-G de verschillende criteria die zijn gesteld aan vaststelling van misbruik van recht. Allereerst staat de A-G stil bij de essentiële voorwaarde dat er een belastingvoordeel moet zijn behaald met de uitgevoerde handelingen. Indien dit niet het geval is, kan er geen sprake zijn van misbruik van recht. Een financieringsvoordeel valt niet onder een

173 Conclusie A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, VN 2009/65.17.

174 Conclusie A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, VN 2009/65.17, onderdeel 4.2.

175 Conclusie A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, VN 2009/65.17, onderdeel 4.3.

Te ver gepland?!

belastingvoordeel, aldus de A-G. Een dergelijk voordeel ontstaat doordat de ondernemer zijn beslissing zo neemt dat hij niet in één keer alle omzetbelasting verschuldigd is, maar verspreid over een tijdsvlak en de belastingdruk voor de ondernemer wordt hierdoor niet verlaagd.¹⁷⁶ Bij een belastingvoordeel is dit laatste wel het geval. Een ondernemer zet dan een constructie op die ertoe leidt dat geen of minder belasting drukt op een prestatie dan het geval zou zijn geweest zonder de constructie.¹⁷⁷ De A-G geeft vervolgens aan dat in de onderhavige zaak het belastingvoordeel toekomt aan het Ziekenhuis, maar dat dit voordeel niet gelegen is in de opzet waarbij belanghebbende de apparatuur aanschaft en deze aan het Ziekenhuis verhuurd.¹⁷⁸ Dit betekent volgens de A-G dat bij gebrek aan belastingvoordeel er geen sprake is van misbruik van recht, zodat de aftrek van voorbelasting niet geweigerd kan worden. Daarnaast is de A-G van mening dat de transacties die geen belastingvoordeel opleveren niet op een later tijdstip alsnog in aanmerking kunnen worden genomen, wanneer blijkt dat andere handelingen in dezelfde opgezette structuur een belastingvoordeel opleveren, ook al kon dit voordeel alleen worden behaald door de voorafgaande transacties.¹⁷⁹ Voor onderhavige zaak betekent dit dus dat het verzoek tot aftrek voorbelasting niet geweigerd mag worden. De A-G vindt in het arrest Halifax steun voor dit oordeel, doordat uit dit arrest valt af te leiden dat de *'betrokken transacties'* centraal staan bij het vaststellen of er sprake is van misbruik van recht. Eerst geeft de A-G aan dat het HvJ in rechtsoverweging 61 de tweede prejudiciële vraag herformuleert tot de vraag of de Zesde richtlijn zo moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige geen recht op aftrek heeft indien de *transacties waarop dit recht gebaseerd is een misbruik opleveren*.¹⁸⁰ Door deze herformulering verengt het Hof volgens de A-G de vraagstelling, aangezien de A-G van mening is dat de verwijzende rechter met de vraagstelling doelde op het *'geheel van transacties'* die door het Halifax-consortium werden verricht, terwijl door de herformulering slechts wordt gekeken naar de transacties die het recht op aftrek geven. Het HvJ beantwoordt deze vraag bevestigend, waarmee het Hof aangeeft dat er geen recht op aftrek bestaat indien de handelingen, waardoor dit recht op aftrek is ontstaan, misbruik van recht vormen, aldus de A-G.

Verderop in rechtsoverweging 74 en 75 wordt vervolgens gesproken over *'de betrokken handelingen'* welke ertoe leiden dat in strijd met het doel van de desbetreffende bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend en waarvan het wezenlijk doel erin bestaat een

176 Conclusie A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, VN 2009/65.17, onderdeel 6.3.1.

177 Conclusie A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, VN 2009/65.17, onderdeel 6.3.2.

178 Conclusie A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, VN 2009/65.17, onderdeel 6.3.7.

179 Conclusie A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, VN 2009/65.17, onderdeel 6.3.9.

180 De Engelse tekst luidt als volgt: '(...) *a taxable person has no right to deduct input VAT where the transactions on which that right is based constitute an abusive practice*'.

4. Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie

belastingvoordeel te verkrijgen.¹⁸¹ Uit de vertaling en de Engelse tekst kan mijns inziens een bevestiging worden gevonden in de stelling van de A-G dat slechts naar die handelingen moet worden gekeken waardoor het voordeel daadwerkelijk verkregen wordt en niet naar het geheel van transacties.

Dit kan betekenen dat indien de betrokken handelingen, welke misbruik opleveren, als gevolg hebben dat er recht op aftrek gecreëerd wordt, de aftrek geweigerd mag worden. De A-G is van mening dat in onderhavige casus de handelingen die ertoe leiden dat een fiscale eenheid gevormd kan worden tussen belanghebbende en het Ziekenhuis, zoals de aandelenoverdracht, de 'betrokken handelingen' vormen die het belastingvoordeel teweegbrachten.¹⁸² Alleen d e handelingen moeten getoetst worden aan de criteria van misbruik van recht en wanneer misbruik van recht wordt vastgesteld heeft dit alleen gevolgen voor deze handelingen, aldus de A-G.

Ik ben het met de visie van de A-G eens, aangezien naar mijn mening niet aan toetsing van het leerstuk misbruik van recht toegekomen kan worden, indien er geen sprake is van een belastingvoordeel. Dit kan mijns inziens worden opgemaakt uit de eerder aangehaalde rechtsoverwegingen 74 en 75 van het arrest Halifax. Voor onderhavige casus betekent dit dat op het moment dat de apparatuur wordt aangeschaft door belanghebbende er door geen van de betrokken partijen een belastingvoordeel behaald wordt, zodat belanghebbende recht op aftrek van de voorbelasting heeft. Het belastingvoordeel wordt pas behaald op het moment van vorming van de fiscale eenheid, zodat deze handeling mijn inziens onder de 'betrokken handeling' valt en in geval van vaststelling van misbruik van recht dit slechts voor deze handeling gevolgen heeft. Er vindt geen terugslag plaats naar het moment van aftrek, aangezien er toen geen belastingvoordeel werd behaald. Indien de vorming van de fiscale eenheid genegeerd wordt met betrekking tot deze handeling opdat het belastingvoordeel ontnomen wordt, blijft er voor het Ziekenhuis slechts nog een financieringsvoordeel over. Dit financieringsvoordeel is niet in strijd met het doel van de Richtlijn, zoals het Hof aangeeft in rechtsoverweging 2.5.10. in onderhavig arrest en blijkens Weald Leasing.

De A-G geeft in onderdeel 6.3.17. aan dat doorgaans de Nederlandse feitenrechtters deze visie niet delen, maar van mening zijn dat onder de 'betrokken' transacties het geheel van transacties wordt verstaan. Hierdoor heeft vaststelling van misbruik van recht gevolgen voor de gehele constructies en niet slechts voor de transacties waardoor het belastingvoordeel is ontstaan.

Vervolgens gaat de A-G in op de vraag of strijd bestaat met het beoogde doel van de bepalingen. Door het tot stand brengen van de fiscale eenheid wordt het belastingvoordeel

181 De Engelse tekst van r.o. 74 luidt: '(...) the transactions concerned(...) result in the accrual of a tax advantage', en die van r.o. 75: '(...) essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage'.

182 Conclusie A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, VN 2009/65.17, onderdeel 6.3.15.

verkregen. Zo moet beoordeeld worden of het belastingvoordeel in strijd is met het beoogde doel van de aftrekregeling. Dit doel is zoals in paragraaf 4.3. door het HvJ in het arrest Halifax geformuleerd. Hiermee wil het HvJ aangeven dat het niet de bedoeling is dat ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten hun inkopen dusdanig structureren zodat ze recht op aftrek van de voorbelasting hebben.¹⁸³ Gezien voorgaande is de A-G met het Hof eens dat het behaalde belastingvoordeel in strijd is met de doelstellingen van de Zesde richtlijn en de Wet. Hierbij geeft ze wel aan dat de scheidslijn tussen het geoorloofd kiezen voor de fiscaal meest gunstige weg en het behalen van een belastingvoordeel in strijd met doel van de Richtlijn en de Wet niet scherp is. Als mogelijke oplossing ter verzekering van de rechtszekerheid geeft ze aan om constructies als de onderhavige in de wetgeving tegen te gaan. Ze ziet hiervoor mogelijkheden in het aan banden leggen van de mogelijkheid tot vorming van een fiscale eenheid en/of invoering van de 'normale waarde' als maatstaf van heffing.¹⁸⁴ Daarnaast meldt ze dat eerst moet worden bekeken of middels misbruik van recht dergelijke constructies kunnen worden bestreden. Mijn voorkeur gaat eveneens uit naar het eerst toepassen van het misbruiklerstuk, gezien de eventuele nadelige gevolgen die verbonden zijn aan reparatiewetgeving (zie par. 3.2.3.). Als laatste punt geeft de A-G aan dat het feit dat een lidstaat geen maatregel in de wetgeving heeft opgenomen om constructies die leiden tot misbruik te bestrijden, geen beletsel mag vormen om te beoordelen of sprake is van misbruik van recht.¹⁸⁵

In onderdeel 6.5. behandelt de A-G de criteria of het wezenlijke doel van handelingen is het verkrijgen van een belastingvoordeel. Doordat belanghebbende niet op komt tegen het oordeel van het Hof dat niet-fiscale redenen een meer dan bijkomende rol speelde bij de gekozen constructie, moet geconcludeerd worden dat aan de tweede criteria is voldaan. Doorslaggevend voor het oordeel van het Hof is dat belanghebbende heeft gemanipuleerd met de belaste huurperiode middels het vormen van een fiscale eenheid.

Nu de A-G tot het oordeel is gekomen dat er sprake is van misbruik van recht, beoordeelt ze vervolgens hoe de transacties gherdefinieerd moeten worden. Dit moet volgens haar gebeuren door het wegdenken van de fiscale eenheid, omdat dit de transactie is waarmee het misbruik gepaard is gegaan. Zonder de fiscale eenheid zouden de huurtermijnen op normale wijze belast zijn geweest en zou het Ziekenhuis slechts een financieringsvoordeel behaald hebben.¹⁸⁶ De A-G is van mening dat andere transacties niet gecorrigeerd hoeven te worden, aangezien door het vormen van de fiscale eenheid misbruik van recht ontstaat. Zoals hiervoor aangegeven deel ik deze visie. Mijns inziens moeten slechts die transacties gecorrigeerd worden waarmee het misbruik van

183 Conclusie A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, VN 2009/65.17, onderdeel 6.4.5.

184 Conclusie A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, VN 2009/65.17, onderdeel 6.4.8. Hierbij refereert ze naar wetsvoorstel 30 061 wat in par. 3.2.1.1. is behandeld.

185 Conclusie A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, VN 2009/65.17, onderdeel 6.4.11.

186 Conclusie A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, VN 2009/65.17, onderdeel 6.6.2.

4. *Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie*

recht wordt 'gepleegd'. Op het moment van verhuur is hier nog geen sprake van, zodat deze handeling niet gecorrigeerd hoeft te worden waardoor het recht op aftrek voor belanghebbende blijft bestaan.

De A-G komt tot de slotsom dat het primaire standpunt van belanghebbende juist is en dit tot cassatie leidt.¹⁸⁷ De herdefiniëring moet niet zien op de eerdere transacties, welke geen misbruik vormden, maar slechts op de latere transacties waarbij daadwerkelijk sprake was van misbruik van recht.

Tot slot adviseert de A-G om de onderhavige zaak aan te houden in afwachting tot de uitkomst van de prejudiciële vragen die het Engelse Court of Appeal heeft gesteld in het arrest *Weald Leasing*. Reden hiervoor is dat het een soortgelijk casus betreft.

4.9. HOF DEN HAAG 26 JUNI 2009¹⁸⁸

De gemeente Middelharnis (hierna: belanghebbende) geeft opdracht tot bouw van een nieuw schoolgebouw. Het schoolgebouw wordt vervolgens na oplevering aan de nieuw opgerichte Stichting Beheer Onroerende Zaken Middelharnis (hierna: de stichting) geleverd tegen een prijs ter hoogte van ongeveer 15 procent van de stichtingskosten. Om dit te kunnen bekostigen sluiten de stichting en belanghebbende een geldleningovereenkomst af. Over de overdracht wordt omzetbelasting in rekening gebracht bij de stichting, omdat er een onroerende zaak vóór eerste ingebruikneming wordt geleverd. Vervolgens sluiten de stichting en belanghebbende een huurovereenkomst af, op grond waarvan de stichting het schoolgebouw terug verhuurt aan de gemeente. Belanghebbende heeft de voorbelasting die drukte op de voorbereiding en realisatie van de bouw van het schoolgebouw in mindering gebracht over haar verschuldigde omzetbelasting. De inspecteur heeft voor deze aftrek van voorbelasting een naheffingsaanslag opgelegd.

In geschil is of belanghebbende aan de stichting een levering in de zin van de Wet verricht heeft en indien er een levering is verricht, of de aftrek geweigerd kan worden op grond van misbruik van recht. Het Hof oordeelt dat belanghebbende de macht om als eigenaar over het schoolgebouw te genieten heeft overgedragen aan de stichting, waardoor er sprake is van een levering in de zin van de Wet. Hier doet volgens het Hof niet aan af dat de overgang van de macht is ingebed in een boetebeding en tussen de partijen een aanbiedingsplicht en een koopoptie bestaat. Dit oordeel is enigszins vergelijkbaar met het oordeel van het Hof Amsterdam van 17 november 2008 (zie par. 4.8) waarbij eveneens sprake was van een levering, ondanks dat de mogelijkheden van aanwending en vervreemding voor de verkrijger beperkt werden.

Vervolgens gaat het Hof in op de vraag of de btw die aan belanghebbende in rekening is gebracht bij de bouw van het schoolgebouw terecht in aftrek is gebracht, of dat er sprake is van

¹⁸⁷ Conclusie A-G Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, VN 2009/65.17, onderdeel 6.7.

¹⁸⁸ Hof Den Haag 26 juni 2009, nr. BK-08/00333, VN-V 2009/145.13.

Te ver gepland?!

misbruik van recht waardoor het aftrekrecht geweigerd kan worden. Het Hof geeft bij beantwoording van deze vraag eerst aan dat met betrekking tot overheidshandelen, oftewel handelingen die als vrijgesteld worden gekwalificeerd, de in rekening gebrachte btw niet in aanmerking komt voor aftrek. Daarnaast vereisen de aftrekbepalingen dat er sprake moet zijn van ondernemerschap en dat de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste of aftrekgerechtigde prestaties.¹⁸⁹ In onderhavig geval wordt aan beide vereisten niet voldaan, zodat op de diensten met betrekking tot de voorbereiding en de realisatie van het schoolgebouw de btw moet drukken. Belanghebbende creëert door middel van speciaal in het leven geroepen rechtshandelingen een situatie waarin ze recht op aftrek heeft, terwijl zonder deze handelingen dit recht niet zou bestaan. Zodoende wordt er voldaan aan de eerste voorwaarde van misbruik van recht.

Volgens het Hof heeft de inspecteur aannemelijk gemaakt dat het wezenlijke doel van belanghebbende is het verkrijgen van een belastingvoordeel, zodat aan het tweede criterium van misbruik van recht wordt voldaan. Hierbij wijst het Hof nog op de ontbindende voorwaarde die gesteld is aan de verkoop van het schoolgebouw, namelijk dat belanghebbende het recht op volledig aftrek van de aan hem in verband met de verwerving van het schoolgebouw rekening gebrachte btw ontzegt wordt.¹⁹⁰ Deze ontbindende voorwaarde is mijns inziens een extra aanwijzing voor de beoordeling dat het wezenlijke doel van de handelingen bestaat in het behalen van een belastingvoordeel. Zodoende concludeert het Hof dat in onderhavig geval sprake is van misbruik van recht en dat de naheffingsaanslag terecht is opgelegd. De naheffingsaanslag wordt gecorrigeerd met de overdrachtsbelasting die bij de stichting is geheven ter zake van de verkrijging van het schoolgebouw en met de btw die belanghebbende ter zake van de levering van het schoolgebouw had voldaan.

Belanghebbende is vervolgens in cassatie gegaan tegen de uitspraak van het Hof. A-G Van Hilten heeft op 30 juni conclusie genomen bij onder andere deze zaak.¹⁹¹ Deze conclusie zal in hoofdstuk 5 uitgebreid aan bod komen.

4.10. HOF ARNHEM 3 AUGUSTUS 2010¹⁹²

Een schoolbestuur heeft de gemeente Ermelo (hierna: belanghebbende) tussengeschakeld bij de (ver)bouw van een school. Belanghebbende treedt als hoofdaannemer voor de verbouwing van de school op. De aannemer brengt alle facturen bij belanghebbende in rekening, de btw die hierop drukt brengt belanghebbende in aftrek. Het schoolbestuur heeft het feitelijke toezicht op de bouw

¹⁸⁹ Hof Den Haag 26 juni 2009, nr. BK-08/00333, VN-V 2009/145.13, r.o.6.8.

¹⁹⁰ Hof Den Haag 26 juni 2009, nr. BK-08/00333, VN-V 2009/145.13, r.o.6.9.

¹⁹¹ Conclusie A-G Van Hilten, 30 juni 2011, nr.09/03079, LJN BR4476.

¹⁹² Hof Arnhem 3 augustus 2010, nr. 09/00367, VN-V 2010/194.3.

4. Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie

en belanghebbende is dus in wezen financier van het project. Na realisering van het schoolgebouw levert belanghebbende de school op aan het schoolbestuur. De vergoeding voor deze belaste levering is lager dan de werkelijke bouwkosten van de school. Zodoende is de door belanghebbende af te dragen btw lager dan de over de bouwkosten betaalde btw, wat belanghebbende een enorme besparing oplevert. In geschil is of belanghebbende recht heeft op aftrek van voorbelasting drukkende op de bouwkosten van de school.

Allereerst beantwoordt het Hof de vraag of belanghebbende een prestatie in de zin van de Wet heeft verricht aan het schoolbestuur. De inspecteur is van mening dat dit niet het geval is, omdat een vergoeding ontbreekt. Het Hof geeft aan dat voor de begrippen 'leveringen van goederen' en 'diensten' vereist is dat deze onder bezwarende titel moeten worden verricht. Hiertoe is een rechtstreeks verband vereist tussen de levering en de door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie.¹⁹³ Uit een overeenkomst tussen belanghebbende en het schoolbestuur blijkt dat belanghebbende (ver)bouwwerkzaamheden zal verrichten ten behoeve van het schoolbestuur tegen een werkelijk door belanghebbende ontvangen tegenprestatie.¹⁹⁴ Zodoende oordeelt het Hof dat in onderhavige casus door belanghebbende een belastbare handeling wordt verricht, zodat in beginsel recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Hier doet niet aan af dat de verbouwprestatie in eerste instantie om niet zou plaatsvinden of dat de tegenprestatie onder de kostprijs ligt.

Vervolgens beoordeelt het Hof of de aftrek van voorbelasting geweigerd kan worden doordat er sprake is van misbruik van recht. Belanghebbende stelt dat het in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel om de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG betreffende het misbruikleerstuk met terugwerkende kracht toe te passen op onderhavige casus. Hiertoe geeft het Hof aan dat een arrest van het HvJ EG in de regel terugwerkende kracht heeft, zodat ze dit standpunt verwierpt.¹⁹⁵ Daarnaast geeft het Hof in rechtsoverweging 4.9. aan dat belanghebbende rekening had moeten houden met de mogelijkheid dat het leerstuk misbruik van recht ook op het gebied van de omzetbelasting geldt. Hierna gaat het Hof in op de twee criteria die aan misbruik van recht zijn gesteld. De omzetbelasting die drukt op goederen die zijn aangeschaft door een onderwijsinstelling zijn niet of nagenoeg niet aftrekbaar. Middels speciaal in het leven geroepen rechtshandelingen beoogt belanghebbende te bereiken dat, in strijd met doel van de aftrekkeregelingen, de omzetbelastingdruk op de prestaties van de school wordt gereduceerd, waardoor er aan het eerste criterium wordt voldaan.¹⁹⁶ Doordat in de ambtelijke adviezen letterlijk melding is gemaakt dat de constructie gericht is op belastingbesparing, wordt eveneens aan het tweede criterium voldaan. Het

¹⁹³ Hof Arnhem 3 augustus 2010, nr. 09/00367, VN-V 2010/194.3, r.o. 4.2.

¹⁹⁴ Hof Arnhem 3 augustus 2010, nr. 09/00367, VN-V 2010/194.3, r.o. 4.2.

¹⁹⁵ Hof Arnhem 3 augustus 2010, nr. 09/00367, VN-V 2010/194.3, r.o. 4.7.

¹⁹⁶ Hof Arnhem 3 augustus 2010, nr. 09/00367, VN-V 2010/194.3, r.o. 4.10.

Hof komt tot het eindoordeel dat er sprake is van misbruik van recht in onderhavige zaak, waardoor de naheffingsaanslag in stand moet blijven.

4.11. HOF DEN BOSCH 10 JULI 2009¹⁹⁷

Belanghebbende (hierna: CV) is een van een serie commanditaire vennootschappen die werden opgericht ter aanschaffing van medische apparatuur voor C (hierna: het ziekenhuis). Het ziekenhuis is de commanditaire vennoot van de CV en A B.V. (hierna: de BV) is de beherend vennoot. Stichting D (hierna: de stichting) was de aandeelhouder van de BV. De roerende zaken boven een bepaald bedrag die het ziekenhuis wilde gebruiken werden door de CV aangeschaft en vervolgens aan het ziekenhuis verhuurd/geleased. Het ziekenhuis verrichte de werkzaamheid die kwamen kijken bij het aanschaffen van de goederen. De CV schafte de goederen op eigen naam en voor eigen rekening aan. De leveranciers leverde de goederen direct af bij de door het ziekenhuis aangegeven plaats. De overeenkomsten tussen de CV en het ziekenhuis werden afgesloten voor een periode van vijf jaar. Daarnaast werd in de overeenkomsten vastgelegd dat de CV gevrijwaard was van de mogelijke risico's welke voortvloeien uit het gebruik of bezit van de apparatuur. Het ziekenhuis droeg daarbij alle fabriekgaranties. De huurprijs was vastgesteld op circa 10,5 procent van de aanschafprijs van de apparatuur en was gebaseerd op een afschrijftermijn van tien jaar. Naast de verhuurovereenkomst sloot de CV gelijk met het ziekenhuis een optieovereenkomst af, opdat het ziekenhuis het recht kreeg de apparatuur na afloop van het huurtermijn te kopen. Tijdens de zitting heeft belanghebbende verklaard dat het ziekenhuis in alle gevallen deze koopoptie heeft uitgeoefend. Belanghebbende heeft de btw welke in rekening was gebracht over de aanschaf van de apparatuur in aftrek gebracht. In geding is de vraag of de handelingen van belanghebbende fiscaal genegeerd moeten worden, omdat sprake is van misbruik van recht.

Het Hof geeft aan dat niet in geding is dat belanghebbende de goederen daadwerkelijk in eigendom had en dat de goederen door de leverancier aan belanghebbende zijn geleverd. Vervolgens gaat het Hof in op de vraag of in onderhavige casus sprake is van misbruik van recht. Belanghebbende is opgericht en handelde uitsluitend met het doel om het ziekenhuis te kunnen faciliteren in onderhavige constructie, waardoor het ook wel een 'special purpose entity' is.¹⁹⁸ Zodoende moet het eerste vereiste voor misbruik van recht beoordeeld worden vanuit het perspectief van het ziekenhuis. Middels het tussenschakelen van de belanghebbende en de uitgevoerde handelingen, is bereikt dat een deel van de btw die in rekening is gebracht over de apparatuur in aftrek kon worden gebracht. Daar komt bij dat in onderhavig geval het evenwicht tussen de in aftrek gebracht voorbelasting en de verschuldigde belasting door de verhuurder verstoord is, doordat het ziekenhuis als gevolg van de transacties slechts circa 60 procent van de

¹⁹⁷ Hof Den Bosch 10 juli 2009, nr. 08/00371, VN 2009/49.1.4.

¹⁹⁸ Hof Den Bosch 10 juli 2009, nr. 08/00371, VN 2009/49.1.4, r.o.4.2.5.

4. Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie

aanschafwaarde van de apparatuur aan belanghebbende vergoedt.¹⁹⁹ Daar komt bij dat het ziekenhuis het negatieve resultaat, dat belanghebbende behaalt door de constructie, draagt. Vorenoverwegende komt het Hof tot het oordeel dat de Rechtbank terecht heeft geoordeeld dat er in strijd met doel van de Zesde richtlijn, een belastingvoordeel wordt behaald.

Met betrekking tot het tweede vereiste voor misbruik stelt belanghebbende dat andere factoren niet van bijkomstige aard waren, zoals het financieringsvoordeel en het meer kunnen leasen vanwege het investeringsquotum van het ZNG. Doordat ook niet-fiscale factoren mee speelden beoordeelt het Hof welke doelstelling gediend zou zijn bij het uitvoeren van onderhavige transacties in plaats van de apparatuur bij een onafhankelijke derde tegen een marktconforme prijs te leasen. Het Hof ziet geen ander doel dan het louter behalen van een belastingvoordeel, waardoor ze oordeelt dat het wezenlijke doel bestaat in het verkrijgen van een belastingvoordeel.

Belanghebbende betoogt vervolgens nog dat het belastingvoordeel pas ontstaat op het moment van uitoefening van de koopoptie en dat het voordeel aan het ziekenhuis toekomt. Hierdoor zou een eventuele correctie pas na vijf jaar bij het ziekenhuis moeten plaatsvinden, aldus belanghebbende. Het Hof acht het aannemelijk dat voor de aanschaf van de apparatuur en het sluiten van de leaseovereenkomsten redelijkerwijs vaststond dat de koopoptie na vijf jaar door het ziekenhuis zou worden uitgeoefend.²⁰⁰ De uitoefening van dit recht ziet het Hof als onderdeel van het onderhavige samenstel van rechtshandelingen en levert misbruik van recht op. Daarnaast is het Hof van mening dat correctie bij belanghebbende moet plaatsvinden, aangezien het ziekenhuis, die profiteert van het voordeel, belanghebbende expliciet heeft opgericht om het belastingvoordeel te incasseren.²⁰¹ In de uitspraak van Hof Amsterdam van 17 november 2008 (zie par. 4.8) oordeelde het Hof dat indien er slechts een theoretische mogelijkheid bestaat dat door een toekomstige gebeurtenis het Ziekenhuis de apparatuur aan het einde van de verhuur onder zich kan houden, dit onvoldoende is om te stellen dat al bij de terbeschikkingstelling de macht is overgedragen aan het Ziekenhuis. Het Hof komt mijns inziens in dit arrest tot een ander oordeel doordat het Ziekenhuis in die casus geen koopoptie had, maar slechts een pandrecht die tot zekerheid strekte voor nakoming van de verplichtingen die belanghebbende had tegenover het Ziekenhuis. Daarnaast kan in onderhavige casus, het feit dat in alle gevallen het ziekenhuis de koopoptie heeft uitgeoefend mee hebben gespeeld bij de vorming van dit oordeel.

Hierop volgende gaat het Hof in op de algemene beginselen van vertrouwen, rechtszekerheid en gelijkheid die belanghebbende heeft aangevoerd ter verdediging van zijn

199 Hof Den Bosch 10 juli 2009, nr. 08/00371, VN 2009/49.1.4, r.o.4.2.5.

200 Hof Den Bosch 10 juli 2009, nr. 08/00371, VN 2009/49.1.4, r.o.4.2.8.

201 Hof Den Bosch 10 juli 2009, nr. 08/00371, VN 2009/49.1.4, r.o.4.2.8.

standpunt. Alle drie de beginselen worden vervolgens door het Hof verworpen, zodat het Hof tot de conclusie komt dat de naheffingsaanslag niet vernietigd hoeft te worden.

4.12. CONCLUSIE A-G VAN HILTEN 14 APRIL 2011²⁰²

In het eerste onderdeel van het cassatiemiddel betoogt belanghebbende dat het Hof ten onrechte aan het nationale leerstuk *fraus legis* voorbij is gegaan en het leerstuk misbruik van recht heeft toegepast. Alvorens een oordeel te vellen over dit middel gaat de A-G eerst in op het nationale leerstuk *fraus legis* binnen de omzetbelasting. Uit de ontwikkeling in de jurisprudentie omtrent *fraus legis* in de btw komt voort dat er slechts in geval van bijzondere omstandigheden onroerendgoedconstructiezaken in strijd met doel en strekking van de Wet kunnen komen. De A-G is niet bekend met een geval waar zich zodanige bijzondere omstandigheden voor hebben gedaan dat sprake is van *fraus legis*.²⁰³ Vervolgens geeft de A-G aan dat uit de ontwikkeling in de jurisprudentie van het Hof van Justitie is af te leiden dat niet slechts in heel uitzonderlijke gevallen tot strijd met doel en strekking van de Wet gekomen kan worden.²⁰⁴

In onderdeel 6.1 van haar conclusie gaat de A-G in op de verhouding tussen het communautaire leerstuk en omzetting in nationaal recht. Hiertoe beantwoordt de A-G eerst de vraag of toepassing van het communautaire leerstuk vereist dat in nationaal recht een vergelijkbaar leerstuk is opgenomen. Voor beantwoording van deze vraag haalt ze het arrest *Kofoed*²⁰⁵ aan waar toepassing van de fusierichtlijn centraal stond en met name artikel 11, de anti-misbruikbepaling, op grond waarvan lidstaten toepassing van bepalingen uit de Richtlijn konden weigeren. Het was de vraag of dit eveneens mogelijk was indien een lidstaat een dergelijke bepaling niet had opgenomen in het nationaal recht. Het Hof geeft aan dat Richtlijnen als zondanig niet tegen particulieren kunnen worden ingeroepen door lidstaten. A-G Van Hilten leidt hier onder andere uit af dat indien richtlijnrecht in het geding is, alleen aan 'nationale' toepassing van het leerstuk misbruik van recht toe kan worden gekomen in het geval het nationale recht een algemeen beginsel kent op grond waarvan misbruik van recht is verboden, ofwel een soortgelijk bepaling bevat.²⁰⁶ De vraag die deze stellingname oproept is of dit ook a *contrario* geldt, namelijk of een belastingplichtige ongestraft kan frauderen indien een lidstaat geen algemeen beginsel kent op grond waarvan rechtsmisbruik is verboden. Doordat het Nederlandse recht met het leerstuk *fraus legis* is voorzien van een algemeen beginsel ter bestrijding van misbruik van recht, is de A-G van mening dat het communautaire leerstuk misbruik van recht 'via' *fraus legis* in Nederland toepassing vindt.²⁰⁷ Daar komt bij dat de

202 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228.

203 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 5.3.11.

204 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 5.3.12.

205 HvJ EG 5 juli 2007, C-321/05, (*Kofoed*), V-N 2007/3412.

206 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.2.5.

207 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.2.6.

4. Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie

voorwaarden die gelden voor toepassing van het leerstuk misbruik van recht niet veel van elkaar schelen vergeleken met de voorwaarden van *fraus legis*, waardoor het nationale beginsel niet afdoet aan de volle werking van het gemeenschapsrecht.²⁰⁸

Na de ontwikkeling van het leerstuk misbruik van recht te hebben besproken behandelt de A-G de ontwikkeling van het leerstuk in de btw. Hiertoe staat ze eerst stil bij de voorwaarden die zijn gesteld in het arrest Halifax voor toepassing van het leerstuk. De eerste voorwaarde voor misbruik moet volgens A-G Van Hilten in twee elementen worden opgesplitst: i) er is sprake van een belastingvoordeel en dat voordeel wordt ii) in strijd met het beoogde doel van de (in nationaal recht omgezette) richtlijnbevestiging behaald.²⁰⁹ Als tweede voorwaarde geldt dat het wezenlijke doel van de constructie erin bestaat het verkrijgen van een belastingvoordeel. A-G Van Hilten behandelt vervolgens deze drie elementen apart.

Hiertoe staat ze eerst stil bij het begrip 'belastingvoordeel'. Uit het arrest *Weald Leasing* valt af te leiden dat een voordeel behaald door het gespreid betalen van de btw onder dit begrip valt (zie ook par. 4.7). De A-G vindt dit een opmerkelijke kwalificatie aangezien ze in haar conclusie van 1 oktober 2009 tot het eindoordeel kwam dat het gespreid betalen door te huren in plaats van te kopen een financieringsvoordeel oplevert, maar geen belastingvoordeel. Op dit oordeel komt ze in deze conclusie terug, door aan te geven dat het voordeel dat een belastingplichtige verkrijgt door te kiezen voor leasing in plaats van kopen, een belastingvoordeel oplevert vanaf de aanvang van de lease, maar dat er met dit belastingvoordeel niets mis is.²¹⁰ Dit is wel het geval indien een behaald belastingvoordeel in strijd blijkt te zijn met het beoogde doel van de Richtlijn, wat het geval is bij bijvoorbeeld een veel te lage huurprijs. De vraag of sprake is van een belastingvoordeel beoordeelt het Hof vanuit het perspectief van de vrijgestelde belastingplichtige (in casu het ziekenhuis) en de vraag of er sprake is van strijd met het beoogde doel van de Richtlijn wordt bekeken vanuit het perspectief van de presterende ondernemer, hier de verhuurder van de apparatuur.²¹¹

Voor de beoordeling of er sprake is van strijd met het beoogde doel van de Richtlijn verwijst A-G Van Hilten naar het Halifax arrest, waarin het Hof in rechtsoverweging 80 bepaalt dat er in strijd met het doel van richtlijn en de aftrekregeling wordt gehandeld ingeval het de belastingplichtige wordt toegestaan de voorbelasting volledig te laten aftrekken, terwijl in kader van een normale handelstransacties zij dit aftrekrecht niet zouden verkrijgen. De A-G beschouwt deze overweging als cryptisch, aangezien ze van mening is dat het logisch is dat het strijdig is met het

208 Dit is één van de voorwaarden die gesteld is aan een nationale misbruik bepaling, blijkens het arrest *Pafitis* (zie par. 2.3).

209 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.3.3.

210 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.4.5.

211 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.4.6.

doel van de Richtlijn als een 'vrijgestelde' ondernemer²¹² de voorbelasting in aftrek brengt.²¹³ Daarnaast geeft ze aan dat er eveneens strijd is met de tekst van de aftrekbevestigingen waardoor er geen sprake is van misbruik van recht, maar van fraude. Ik ben het in beginsel eens met dit punt van de A-G, maar doorgaans wordt de structuur zo opgezet dat het niet de 'vrijgestelde' ondernemer is die voorbelasting in aftrek brengt maar een betrokken/gelieerde partij. In dat geval is er mijns inziens geen sprake van fraude, aangezien er dan wel binnen de wet- en regelgeving wordt gehandeld. In de literatuur wordt ook wel het standpunt ingenomen dat het Hof hiermee bedoelt dat het ontbreken of verminderen van de belastingdruk bij de afnemer (hier: het ziekenhuis) in strijd is met het doel van de Richtlijn.²¹⁴ Uit de rechtsoverweging is dit niet op te maken, aldus A-G Van Hilten. Deze overweging wijst er volgens haar eerder op dat het Hof misbruik van recht en fraude op één hoop plaatst, dan dat een belastingvoordeel bij een vrijgestelde belastingplichtige kan leiden tot uitsluiting van aftrek bij de ander (hier: de verhuurder).²¹⁵ De A-G is van mening dat dit eveneens valt op te maken uit het arrest Weald Leasing. Het Hof heeft niet bedoeld dat er sprake is van strijd met het beoogde doel van de Richtlijnbevestigingen wanneer middels een opgezette constructie een 'vrijgestelde' ondernemer minder niet-aftrekbare belasting oploopt.²¹⁶ Ik deel de visie van de A-G gedeeltelijk. Mijns inziens geldt als uitgangspunt dat er niet zonder meer in strijd met het doel van de Richtlijn wordt gehandeld indien de belastingdruk van een ondernemer die vrijgestelde prestatie verricht, afneemt door de opgezette transactie. Een ondernemer heeft immers het recht om de fiscaal meest gunstige route te kiezen. Vervolgens kan de vormgeving van de transactie naar mijn mening eventueel tot gevolg hebben dat er wel sprake is van misbruik. Bij de toets of dit het geval is kan in ogenschouw worden genomen of de betrokken partijen gelieerd zijn en of de transactie een kunstmatig karakter heeft. Hoe de normale handelstransacties uitpakken beziet het Hof in het Weald Leasing arrest vanuit degene die deze transacties verricht. Zodoende bracht Weald Leasing, de lessor, de btw drukkend op de aangeschafte bedrijfsmiddelen in aftrek en brachten de uiteindelijk gerechtigden (CML en CARC) niet meer in aftrek dan waartoe ze gerechtigd waren.²¹⁷ Oftewel, de kwalificatie van belastingvoordeel betekent niet per definitie dat dit een belastingvoordeel is dat in strijd is met het beoogde doel van de Richtlijnbevestigingen, ook niet als de lessee geen of gedeeltelijk aftrekrecht heeft. Om te toetsen of het belastingvoordeel dat wordt behaald met de uitgevoerde transacties strijdig is met het beoogde doel van de Richtlijnbevestigingen,

212 De term 'vrijgestelde' ondernemer is fiscaal gezien niet correct, aangezien niet de ondernemer is vrijgesteld, maar de prestaties die de ondernemer verricht. Zodoende is de term 'vrijgesteld' tussen aanhalingstekens geplaatst.

213 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.5.4.

214 Zie M.W.C. Soltysik, *Misbruik, sale and lease van roerende zaken en de lageprijs-variant met onroerende zaken*, WFR 2008/158, par.3.

215 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.5.4.

216 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.5.5.

217 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.5.5.

4. Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie

moet naar de contractvoorwaarden van desbetreffende transacties worden gekeken.²¹⁸ Dit betekent in beginsel dat de voorwaarden van de transacties van belang zijn en niet meer de kwalificatie van de transacties als normale handelstransacties. A-G Van Hilten maakt hier wel een kanttekening bij door aan te geven dat in de arresten *Weald Leasing en RBSD* door het Hof nog wel enig belang werd toegekend aan de kwalificatie van de transacties als het soort transacties die normaal worden verricht.²¹⁹

Als derde element geldt dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties gericht is op het behalen van een belastingvoordeel. De A-G wijst hiertoe op het artikel van Zijlstra²²⁰ waarin hij aangeeft van mening te zijn dat het kunstmatige karakter van de transacties moet worden gemeten aan de hand van 'zakelijke verkeersopvattingen'. Indien volgens zakelijke verkeersopvattingen de gekozen transacties gebruikelijk of althans niet ongebruikelijk, dan kan volgens Zijlstra niet langer worden beweerd dat de btw die zou hebben gedrukt indien de apparatuur zou zijn gekocht de norm is.²²¹ De reden hiervoor is dat belastingplichtigen het recht hebben om de fiscaal meest gunstige route te kiezen. A-G Van Hilten is het met Zijlstra eens dat zakelijke verkeersopvattingen een rol kunnen spelen bij het beoordelen van het wezenlijke doel van de gekozen transacties. Ze geeft wel aan dat deze beoordeling altijd subjectief getint zal zijn, aangezien het doel van iemand uit de aard subjectief is.²²² Een kunstmatig karakter kan daarnaast volgens de A-G een aanwijzing vormen dat de belastingplichtige zich niet slechts bezig houdt met het legitiem streven naar een zo laag mogelijke belastingdruk, maar zich in het gebied van misbruik van recht begeeft.²²³

Na de drie onderdelen van toetsing aan misbruik van recht te hebben behandeld, gaat A-G Van Hilten in op de vraag of een lidstaat die geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om een anti-misbruikbepaling in de nationale wetgeving op te nemen, terug mag grijpen naar haar nationale leerstuk. De A-G deelt de gangbare opvatting dat het feit dat een lidstaat geen anti-misbruikbepaling heeft geïmplementeerd in de wetgeving niet betekent dat het leerstuk misbruik van recht niet kan worden toegepast.

Het gevolg van vaststelling van misbruik van recht is dat de transacties hergedefinieerd moeten worden, opdat de situatie ontstaat zoals die zou zijn geweest zonder de transacties die misbruik opleveren. Aan de wijze waarop dit moet gebeuren heeft het Hof geen concrete invulling gegeven, aldus A-G Van Hilten. Ze is van mening dat het aan de nationale instanties wordt overgelaten om de situatie te herstellen. Hierbij kan eventueel gebruik worden gemaakt van de nationale invulling voor herstel van *fraus legis*, namelijk door de transactie die misbruik

218 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.5.11.

219 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.5.11.

220 P.F.Zijlstra, 'Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting', WFR 2011/167.

221 P.F.Zijlstra, 'Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting', WFR 2011/167, par.5.

222 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.6.5.

223 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.6.6.

veroorzaakt te negeren of op de naastbijgelegen rechtshandelingen wel de belasting toe te passen.

224

Als laatste gaat A-G Van Hilten in op de kwestie dat door toepassing van misbruik van recht het rechtszekerheidsbeginsel in het geding komt. Uit de jurisprudentie van het HvJ valt af te leiden dat dit beginsel zwaar weegt en niet zomaar opzij kan worden gezet. Zodoende oordeelt de A-G dat het leerstuk met prudentie moet worden ingeroepen en een allerlaatste middel is om in te zetten in geval belastingplichtigen op ongewenste wijze gebruik maken van de Wet.

Vervolgens gaat de A-G in op de vraag wat het voorgaande betekent voor de belanghebbende. Zoals hiervoor aangegeven beoordeelt het Hof vanuit het perspectief van de niet-aftrekgerechtigde of er sprake is van een belastingvoordeel. In onderhavige casus behaalt het ziekenhuis een belastingvoordeel door gespreid de btw te betalen. Ter beschouwing of dit belastingvoordeel in strijd is met het doel van de Richtlijnbevestigingen moet worden beoordeeld of de voorwaarden van het contract overeenkomen met normale contractvoorwaarden. A-G Van Hilten geeft aan dat belanghebbende een verlies lijdt doordat de ontvangen huurtermijnen slechts 52,5 procent van de aanschafprijs dekken en bij uitoefening van de koopoptie nog 10 procent van de aanschafprijs wordt ontvangen. Dit verlies wordt gecompenseerd door kapitaalstortingen die belanghebbende ontvangt van het ziekenhuis. Het ziekenhuis maakt een 'winst' bestaande uit de btw over de aanschafprijs die ze niet betaalt aan belanghebbende via de huurtermijnen en de koopoptie. Deze voorwaarden beschouwt de A-G als strijdig met het doel van de Richtlijnbevestigingen, waardoor op het moment dat het ziekenhuis een voordeel behaalt²²⁵ er aan de eerste voorwaarde die gesteld wordt aan misbruik van recht wordt voldaan. Doordat het Hof voorgaande niet heeft vastgesteld, is de A-G van mening dat de zaak moet worden verwezen om te beoordelen of de contractvoorwaarden van dien aard zijn dat ze overeenstemmen met marktconforme voorwaarden.²²⁶

In onderdeel 8 van de conclusie bespreekt A-G Van Hilten het middel. Het eerste middelonderdeel waarin belanghebbende stelt dat het Hof het recht heeft geschonden door het communautaire leerstuk misbruik van recht toe te passen in plaats van het nationale leerstuk verwerpt de A-G. Hiertoe verwijst ze naar het feit dat doordat Nederland een nationaal leerstuk kent ter bestrijding van misbruik, toepasbaarheid van het communautaire leerstuk niet kan worden belemmerd aangezien in het nationale recht geen verbod van misbruik ontbreekt.²²⁷ Het tweede middel onderdeel slaagt voor zover belanghebbende stelt dat het Hof oordeelde dat er in strijd met het doel van de bepalingen van de Richtlijn is gehandeld, doordat het Hof dit niet voldoende gemotiveerd heeft. Zoals hiervoor aangegeven heeft het Hof de contractvoorwaarden niet in de

224 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.8.4.

225 Dit is uiterlijk bij het uitoefenen van de koopoptie

226 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 7.7.

227 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 8.1.3.

4. *Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie*

beoordeling meegenomen. Daarnaast slaagt het tweede middelonderdeel voor zover door belanghebbende wordt betoogd dat het voordeel voor het ziekenhuis pas na vijf jaar ontstaat. Het Hof heeft onvoldoende gemotiveerd dat vóór het eindigen van de vijf jaar een belastingvoordeel in strijd met het doel van de Richtlijn wordt behaald.²²⁸ Het derde middelonderdeel, wat zich richt tegen het oordeel van het Hof dat het wezenlijke doel van de gekozen handeling erin bestaat het behalen van een belastingvoordeel, faalt volgens de A-G. Het Hof heeft dit voldoende gemotiveerd door aan te geven dat ze geen andere doelen ziet dan het verkrijgen van een belastingvoordeel.

A-G Van Hilten concludeert dat het beroep gegrond moet worden verklaard en dat de zaak moet worden verwezen voor nader onderzoek om te beoordelen of er aan de hand van de contractvoorwaarden kan worden gesteld dat er sprake is van een belastingvoordeel dat in strijd met het doel van de Richtlijnbevestigingen wordt behaald.

4.13. CONCLUSIE

Voor het arrest Emsland had het Hof al aangegeven dat lidstaten misbruik mogen bestrijden, ook al is het EU-recht van toepassing in een desbetreffende situatie. Een bepaling van het EU-recht mag namelijk niet zo ruim worden toegepast dat zij misbruik zou dekken.

In het arrest Emsland is de eerste invulling gegeven aan het begrip misbruik. Zo bestaat de misbruiktoets uit twee aspecten; een objectieve en een subjectieve toets.

Deze twee vereisten om misbruik vast te kunnen stellen zijn in Halifax verder toegelicht door het Hof. Zo moeten de desbetreffende transacties ertoe leiden dat in strijd met het beoogde doel van de bepaling een belastingvoordeel wordt toegekend, welke onder 'normale transacties' niet verkregen zou worden. De factor 'normale transacties' wordt naar mijns inziens objectief bedoeld. Ten tweede is vereist dat uit objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel erin is gezeten om een belastingvoordeel te behalen. Bij de beoordeling van het karakter van de transactie kan de nationale rechter de banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de betrokken ondernemers in ogenschouw nemen. Indien misbruik is vastgesteld moeten de transacties die het misbruik veroorzaken geherdefinieerd worden.

In het arrest Part Service heeft het Hof aangegeven dat er eveneens sprake van misbruik kan zijn in geval er, naast het verkrijgen van een belastingvoordeel, ook andere verklaringen bestaan. Voor de beoordeling of desbetreffende handelingen als één transactie moeten worden beschouwd moet de nationale rechter bepalen of ze zelfstandig zijn of niet. Dit is niet het geval indien één of meer prestaties een hoofdprestatie vormen en de andere elementen als bijkomende prestaties worden beschouwd.

228 Conclusie A-G Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, LJN: BQ4228, onderdeel 8.2.3

Te ver gepland?!

Indien een belastingplichtige een belastingvoordeel verkrijgt welke is ontstaan door implementatieverschillen, kan dit voordeel niet worden ontzegd op grond van misbruik, aldus het Hof in het arrest RBS.

In het arrest Weald Leasing geeft het Hof aan het voordeel dat wordt verkregen door een leasetransactie op zichzelf bezien onvoldoende is om misbruik vast te stellen. Het Hof gebruikt in dit arrest de termen 'belastingvoordeel' en 'voordeel' door elkaar. Hierdoor kan gesteld worden dat het begrip belastingvoordeel verruimd wordt, doordat nu ook uitstel van betaling onder het begrip valt. Mijns inziens wilt het Hof hiermee slechts aangeven dat de voordelen die onder het begrip belastingvoordeel vallen zijn op te splitsen in twee categorieën, namelijk een categorie die in strijd is met het doel van de Richtlijn is en een categorie die dit niet is. Onder de tweede categorie valt dan het voordeel behaald door de spreiding van de betalingen. De leaseafspraken moeten aan twee criteria worden getoetst waardoor alsnog misbruik van recht kan worden vastgesteld. Zo mogen de contractvoorwaarden niet in strijd zijn met het doel van de relevante bepalingen en moet worden beoordeeld of de betrokkenheid van bepaalde partijen ertoe leiden dat toepassing van een anti-misbruikbepaling gehinderd wordt.

In de uitspraak van Hof Amsterdam van 17 november 2008 bepaalt ze dat bij een ziekenhuisconstructie waarbij belanghebbende de apparatuur aankoopt en verhuurt aan een ziekenhuis er in onderhavige casus een levering plaatsvindt aan belanghebbende. Pas op het moment dat er een fiscale eenheid wordt gevormd tussen belanghebbende en het ziekenhuis is er mijns inziens sprake van misbruik van recht. Hierdoor kunnen de rechtshandelingen die daar aan vooraf gingen geen misbruik van recht vormen waardoor ze niet mee hoeven te worden genomen bij het herdefiniëren van de transacties. Voor de beoordeling van het tweede vereiste, namelijk het wezenlijke doel is het behalen van een belastingvoordeel geeft het Hof aan dat het streven naar een financieringsvoordeel geoorloofd is, mits er niet gemanipuleerd wordt met de hoogte van de vergoedingen voor de verhuur en de periode waarin over de verhuur btw verschuldigd is.

In haar conclusie bij voorgenoemd arrest geeft A-G Van Hilten aan dat een financieringsvoordeel niet onder een belastingvoordeel valt en indien er van laatst genoemde geen sprake is, kan er geen sprake zijn van misbruik van recht. Daarnaast is de A-G van mening dat de transacties die geen belastingvoordeel opleveren, niet op een later tijdstip alsnog in aanmerking kunnen worden genomen, wanneer blijkt dat andere handelingen in dezelfde structuur een belastingvoordeel opleveren, ook al kon dit voordeel alleen worden behaald door de voorafgaande transacties. Het herdefiniëren van de transacties moet volgens de A-G gebeuren middels het wegdenken van de fiscale eenheid, omdat dit de transactie is waarmee het misbruik gepaard is gegaan.

4. Het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie

In de uitspraak van Hof Den Haag 26 juni 2009 oordeelt het Hof dat de levering van een nieuw opgeleverd schoolgebouw door een gemeente aan een stichting tegen een lagere prijs misbruik oplevert. De ontbindende voorwaarde dat de gemeente volledig recht op aftrek van BTW zou worden ontzegd neemt het Hof mee in haar conclusie dat er sprake is misbruik.

Bij een andere constructie waarbij een gemeente is tussengeschakeld bij (ver)bouw van een school komt het Hof Arnhem op 3 augustus 2010 tot het oordeel dat de prestaties van de aannemer rechtstreeks aan de school zijn verricht en niet aan de gemeente. In onderhavig arrest is sprake van misbruik doordat de constructie gericht is op een belastingbesparing die in strijd is met doel en strekking van de Wet.

In de uitspraak van Hof Den Bosch op 10 juli 2009 oordeelt het Hof dat de opgezette CV is opgericht met het doel om het ziekenhuis te kunnen faciliteren in onderhavige constructie, waardoor het ook wel een 'special purpose entity' is. Zodoende beoordeelt ze het eerste vereiste voor misbruik van recht vanuit het perspectief van het ziekenhuis. De correctie moet vervolgens bij belanghebbende plaatsvinden, aldus het Hof, aangezien het ziekenhuis belanghebbende heeft opgericht om het voordeel te incasseren. Daarbij moet de correctie plaatsvinden vanaf de aanschaf van de apparatuur doordat het Hof het aannemelijk acht dat voor de aanschaf van de apparatuur en het sluiten van de leaseovereenkomsten redelijkerwijs vaststond dat de koopoptie na vijf jaar door het ziekenhuis zou worden uitgeoefend.

A-G Van Hilten heeft bij voorgaande zaak conclusie genomen. Ze is van oordeel dat indien Richtlijnrecht in het geding is alleen aan 'nationale' toepassing van het leerstuk misbruik van recht toe kan worden gekomen in het geval het nationale recht een algemeen beginsel kent op grond waarvan rechtsmisbruik is verboden, of een soortgelijk bepaling bevat. Van Hilten splitst de eerste vereiste voor misbruik in twee elementen; i) er is sprake van een belasting voordeel en dat voordeel wordt ii) in strijd met het beoogde doel van de Richtlijn bepaling behaald. Een voordeel dat een belastingplichtige verkrijgt door te kiezen voor leasing in plaats van kopen levert een belastingvoordeel op vanaf de aanvang van de lease, maar er is in eerste instantie met dit belastingvoordeel niets mis. Bij het tweede element geeft de A-G aan dat een belastingvoordeel niet per definitie een belastingvoordeel is dat in strijd is met het beoogde doel van de Richtlijn bepalingen, ook niet indien de lessee geen of gedeeltelijk aftrekrecht heeft. Om te toetsen of dit wel het geval is moet naar de contractvoorwaarden van de transacties worden gekeken. Voor de tweede vereiste, namelijk de beoordeling van het karakter van de transacties kunnen zakelijke verkeersopvattingen een rol spelen.

Uit de beoordeling van de jurisprudentie valt op te maken dat er verschillende guidelines zijn om een belastingbesparende structuur aan misbruik van recht te toetsen. In het hierop volgende hoofdstuk worden verschillende mogelijkheden om een belastingbesparende structuur op

Te ver gepland?!

te zetten beoordeeld aan de hand van deze guidelines en wordt bekeken wanneer de scheidslijn tussen misbruik van recht en belastingplanning wordt overschreden.

5. DE SCHEIDSLIJN TUSSEN BELASTINGPLANNING EN RECHTSMISBRUIK

In dit hoofdstuk wordt aan de hand van de hiervoor besproken jurisprudentie bekeken waar de scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik ligt en welke factoren hierbij van belang zijn. Hiertoe wordt eerst beoordeeld welke bepalingen voor belastingplichtigen een aanleiding kunnen geven tot belastingplanning. Vervolgens zullen aan de hand van de besproken jurisprudentie diverse belastingbesparende structuren worden besproken. Hierbij wordt in ogenschouw genomen in welk geval de scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik wordt overschreden en welke factoren hierbij een rol (kunnen) spelen. Daarna worden de gevolgen van vaststelling van misbruik van recht beoordeeld worden.

5.1. BELASTINGPLANNING IN DE BTW

Uit de besproken jurisprudentie valt af te leiden dat de gevolgen van toepassing van verschillende bepalingen van de Wet of een verschil in de implementatie ervan een reden is voor belastingplichtigen om belastingbesparende structuren op te zetten. In deze paragraaf wordt besproken welke bepalingen in de Wet aanleiding kunnen geven tot belastingplanning. Hiertoe worden de mogelijkheden om een belastingbesparende structuur toe te passen opgedeeld in vier categorieën. De eerste categorie is 'heffing/niet heffing', de tweede categorie is 'vrijstelling/belaste prestatie' en de derde categorie is 'lage vergoeding'. Tot slot is er de categorie 'laag/hoog tarief' te onderscheiden.

Het is op een drietal manieren mogelijk om een structuur vorm te geven opdat de prestatie niet in de heffing wordt betrokken. Allereerst kan er door een verschil in kwalificatie van een transactie de situatie ontstaan dat er geen of dubbele heffing plaatsvindt. Dit verschil kan voor komen doordat een lidstaat de Richtlijn niet juist heeft geïmplementeerd in haar nationale wetgeving, waardoor er een implementatieverschil ontstaat tussen verschillende lidstaten. In het arrest RBSD werd van een dergelijk implementatieverschil gebruik gemaakt om een belastingbesparende structuur op te zetten. De vormgeving van een dergelijke structuur wordt in paragraaf 5.2. behandeld.

Daarnaast kan een prestatie buiten heffing worden gehouden doordat niet alle lidstaten een 'kan'-bepaling van de Richtlijn hebben geïmplementeerd in hun nationale wetgeving. Zo is in de Nederlandse fiscale wetgeving de figuur fiscale eenheid opgenomen, terwijl Frankrijk dit niet heeft gedaan. Hierdoor ontstaat de mogelijkheid om een belastingbesparende structuur op te zetten. Een structuur waarbij een voordeel wordt behaald door gebruik te maken van een dergelijk kwalificatieverschil zal mijns inziens in beginsel geen rechtsmisbruik veroorzaken, aangezien een

belastingplichtige binnen de wet- en regelgeving handelt. Er moet dan wel altijd nog een toetsing plaatsvinden met betrekking tot de vormgeving van de structuur, aangezien een dusdanig kunstmatige vormgeving alsnog tot misbruik van recht kan leiden. Op deze mogelijkheid om een belastingbesparende structuur op te zetten wordt in de volgende paragraaf niet verder ingegaan.

Hiervoor is aangegeven dat het mogelijk is om vanwege kwalificatieverschillen tussen de lidstaten belastingbesparende structuren op te zetten waardoor prestaties niet belast worden. Het is daarnaast mogelijk om een structuur op te zetten waarbij de kwalificatie van de transactie wijzigt, zodat de prestatie in het binnenland buiten de heffing blijft. Als laatste bestaat er nog binnen de eerste categorie 'heffing/niet heffing' de mogelijkheid om buiten de EU in een land met een laag btw-tarief een vaste inrichting op te richten.²²⁹ De vaste inrichting koopt diensten onbelast in en belast ze vervolgens door aan het hoofdhuis. De doorbelasting van de kosten voor de ingekochte diensten door de vaste inrichting aan het hoofdhuis zijn vrij van btw. Zodoende is het mogelijk dat een prestatie niet in de heffing wordt betrokken. De twee voorgaande mogelijkheden worden verder niet behandeld.

Binnen de tweede categorie 'vrijstelling/belaste prestatie' is het mogelijk om een belastingvoordeel te behalen door het recht op een vrijstelling te creëren, zoals het geval was in het arrest Part Service. Daarnaast kan een belastingbesparende structuur op worden gezet waarbij het aftrekrecht afwezig is bij de uiteindelijke afnemer, maar dat in de tijd aftrek wel mogelijk is bij een tussengesproven partij. De structuur die in het arrest Weald Leasing in het geding was is hier een voorbeeld van, evenals de ziekenhuisleasestructuren uit de Nederlandse jurisprudentie. Er kan ook een (gedeeltelijk) definitief aftrekrecht ontstaan in de tijd, ondanks dat het aftrekrecht in beginsel afwezig is bij de afnemer. Dit kan bijvoorbeeld door een fiscale eenheid te vormen nadat de herzieningstermijn is verstreken. Een dergelijke structuur was in het geding in de uitspraak van het Hof Amsterdam op 17 november 2008. De mogelijkheden van de tweede categorie die hiervoor zijn genoemd worden in paragraaf 5.3. behandeld.

Bij structuren binnen de derde categorie 'lage vergoeding' is het mogelijk om naast een financieringsvoordeel een nominaal belastingvoordeel te behalen door een goed te leveren tegen een lage vergoeding. Deze structuur zal in paragraaf 5.4. bekeken worden.

Binnen de vierde categorie 'laag/hoog tarief' zijn eveneens verschillende mogelijkheden om een belastingbesparende structuur op te zetten. Zo zal in paragraaf 5.5. de structuur behandeld worden waarbij de afnemer recht op aftrek heeft voor diensten die onder het verlaagde tarief vallen in plaats van een vrijstelling, zodat degene die levert recht op aftrek van de btw over de bouwkosten verkrijgt. Daarnaast is het mogelijk om een belastingbesparende structuur op te zetten door gebruik

²²⁹ Zie par. 3.2.2.1. Hier komt een dergelijke structuur uitgebreider aan bod.

5. De scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik

te maken van de verschillende tarieven die in de lidstaten gelden. Zo kan een belastingplichtige goederen inkopen in een land met een relatief hoog btw tarief om vervolgens in een andere lidstaat met een relatief laag tarief de goederen (voor dezelfde prijs) te verkopen. Middels deze opzet behaalt de belastingplichtige een voordeel. Mijns inziens zal er bij een dergelijke structuur in beginsel geen sprake zijn van misbruik, doordat er binnen de wettelijke regelingen gehandeld wordt. Daarbij heeft een belastingplichtige het recht om de fiscaal meest gunstige transactie te kiezen. Op deze mogelijkheid wordt dan ook niet verder in gegaan in de volgende paragrafen.

Als laatste is er nog de mogelijkheid een belastingbesparende structuur op te zetten die niet in één van de voorgaande categorieën valt. Deze structuur is slechts mogelijk indien er een verschil bestaat in de hoogte van de uitvoerrestitutie en de invoerrechten van bepaalde producten. Dit was bijvoorbeeld het geval bij de structuur die in het douanearrest Emsland Stärke in het geding was. Deze mogelijkheid wordt kort in paragraaf 5.2. behandeld.

In de hierop volgende paragrafen zal bekeken worden wanneer bij het opzetten van de genoemde structuren de scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik wordt overschreden.

5.2. BELASTINGBESPARENDE STRUCTUREN DOOR KWALIFICATIEVERSCHILLEN

Zoals hiervoor aangegeven kunnen kwalificatieverschillen, ontstaan door een implementatieverschil, een reden vormen voor een belastingplichtige om een belastingbesparende structuur op te zetten, zoals het geval was in het arrest RBSD. Mijns inziens valt uit dit arrest af te leiden dat structuren waarbij gebruik wordt gemaakt van implementatieverschillen niet zonder meer hoeven te leiden tot misbruik van recht. Tussen het aftrekrecht en de afdracht bestaat weliswaar een koppeling, maar indien dit niet wettelijk geregeld is, dan handelt een belastingplichtige naar mijn mening niet in strijd met doel en strekking van de Wet wanneer ze een voordeel behaalt door gebruik te maken van een kwalificatieverschil. Vervolgens moet bekeken worden of vanwege de vormgeving van de structuur eventueel wel sprake is van misbruik, waardoor de aftrek alsnog geweigerd kan worden. Blijkens de besproken jurisprudentie kunnen verschillende factoren hierbij een rol spelen. Zo wordt voor het subjectieve vereiste van rechtsmisbruik beoordeeld of de transactie een kunstmatig karakter heeft en of er banden van juridische, economische of persoonlijke aard bestaan tussen de betrokken partijen. In het arrest RBSD oordeelt het Hof dat geen van voorgenoemde factoren aanwezig is, waardoor niet aan het subjectieve vereiste wordt voldaan. Dit oordeel staat los van de keuze van vestigingsplaats door de dienstverrichter om gebruik te maken van een kwalificatieverschil. Verderop in deze paragraaf zal bekeken worden wat het gevolg is indien enkele, maar niet alle factoren aanwezig zijn.

Te ver gepland?!

Volgens het Hof wordt er bij het arrest RBSD eveneens niet aan het objectieve vereiste voldaan, aangezien de handelingen zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, doordat RBSD vaker bedrijfsmiddelen leaset. Het Hof past hier de term ‘normale handelstransacties’ subjectief toe, terwijl mijns inziens dit objectief zou moeten gebeuren (zie paragraaf 4.3.).²³⁰ Door deze term subjectief te beoordelen is het mogelijk dat bijzondere handelingen binnen het kader van normale handelstransacties vallen, terwijl dit vanuit objectief oogpunt niet het geval zou zijn. Dit zal naar mijn mening niet de bedoeling geweest zijn van het Hof. Een bevestiging hiervoor is te vinden in het arrest Weald Leasing waar het Hof deze factor wel subjectief toepast. Zo geeft het Hof aan dat een belastingplichtige het recht heeft om bedrijfsmiddelen te leasen in plaats van te kopen. Dit geldt eveneens voor de belanghebbende in het arrest, terwijl haar normale bedrijfsactiviteiten niet bestaan uit het uitoefenen van leaseactiviteiten. Vervolgens moet wel nog beoordeeld worden of door de vormgeving van de contractvoorwaarden eventueel sprake is van misbruik. Op deze factor wordt in paragraaf 5.3.2. verder ingegaan.

De opgezette structuur in het arrest RBSD leidde niet tot rechtsmisbruik, aldus het Hof. De vraag is of het Hof tot een ander oordeel zou zijn gekomen indien het voordeel niet was behaald door een verschil in kwalificatie tussen twee lidstaten. Mijns inziens moet dan de vormgeving van de structuur aan de hand van de twee vereisten van misbruik van recht beoordeeld worden. Het verschil zit dan met name in de vraag of het voordeel in dat geval wel in strijd met doel van de regeling is. Bij het arrest RBSD was dit namelijk niet het geval doordat het voordeel behaald werd door het kwalificatieverschil. Zoals hiervoor aangegeven moet hiertoe de factor ‘normale handelstransactie’ objectief beoordeeld worden. Indien blijkt dat het voordeel in strijd met het beoogde doel van een richtlijnbevestiging is, dan is er aan de objectieve voorwaarde van rechtsmisbruik voldaan. Vervolgens moet beoordeeld worden of het verkrijgen van een belastingvoordeel door kunstmatig de voorwaarden te creëren het wezenlijke doel van de betrokken handelingen is. Doordat de wijze waarop het voordeel wordt behaald anders is ten opzichte van de structuur die in het arrest RBSD is gebruikt en dit van belang is bij het bepalen van de werkelijke inhoud en betekenis van de handelingen, kan hier niet worden beoordeeld of aan de subjectieve voorwaarde wordt voldaan of niet. Zou niet aan het subjectieve vereiste worden voldaan, dan zal er niet tot het oordeel misbruik van recht worden gekomen, omdat hiervoor aan beide vereisten moet worden voldaan.

Zoals in paragraaf 5.1. aangegeven kan een belastingplichtige eveneens een belastingbesparende structuur opzetten door bij de vormgeving gebruik te maken van het verschil in hoogte van de uitvoerrestitutie en de invoerrechten, zoals het geval was in het arrest Emsland.

²³⁰ Evenals Bijl in zijn noot bij HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*).

5. De scheidlijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik

Indien een belastingplichtige bij een dergelijke structuur handelt binnen de wettelijke regelingen en voldoet aan de objectieve vereisten die gelden om recht op uitvoerrestitutie te krijgen zal er mijns inziens in eerste instantie geen sprake zijn van misbruik van recht. Indien dit wel het geval zou zijn, kan naar mijn mening het rechtszekerheidsbeginsel in het geding komen. Vervolgens moet wel de vormgeving van de structuur beoordeeld worden aan de hand van de twee vereisten van rechtsmisbruik. Voor het vaststellen van het kunstmatige karakter van de transactie bekijkt het Hof in het arrest Emsland, naast de formele werkelijkheid, naar de werkelijke uitvoering van de transacties. Vanuit formeel oogpunt hoeft de vormgeving van een structuur niet te duiden op misbruik, maar de werkelijke vormgeving en uitvoering van de structuur kunnen tot een andere conclusie leiden. Dit was bijvoorbeeld het geval bij de vormgeving en uitvoering van de structuur welke in het arrest Emsland gebruikt is. Het feit dat de vennootschappen die de goederen aan- en verkochten op hetzelfde adres gevestigd waren en door dezelfde personen werden beheerd duidde op een kunstmatig karakter van de objectieve omstandigheden, zodat in strijd met het doel van het gemeenschapsrecht een belastingvoordeel werd behaald. Het is mijns inziens mogelijk om de situatie te creëren dat niet meer aan het objectieve vereiste wordt voldaan, namelijk door de vormgeving van desbetreffende structuur zo te wijzigen dat het karakter van de transactie niet meer als kunstmatig te kwalificeren is en er binnen de wettelijke bepalingen gehandeld wordt. Dit zou bijvoorbeeld kunnen door de aan- en verkoop in Zwitserland te laten uitvoeren door onafhankelijke partijen zodat gesteld kan worden dat de goederen daar daadwerkelijk op de markt worden gebracht. De werkelijke uitvoering van de transactie sluit dan meer aan bij de formele werkelijkheid.

Bij de beoordeling van de werkelijke inhoud en betekenis van de transacties kunnen gelieerdheid en banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de betrokken partijen een rol spelen. Aan de hand van de werkelijke inhoud en betekenis van de transacties kan vervolgens bepaald worden of het wezenlijke doel het behalen van een belastingvoordeel is. Zoals aangegeven in paragraaf 4.2. valt uit het arrest Emsland af te leiden dat de factor 'gelieerdheid' geen vereiste is om aan het subjectieve element te voldoen. Ditzelfde geldt mijns inziens voor de andere voorgenoemde factoren, ze vormen een hulpmiddel bij het beoordelen van de betrokken transacties.²³¹ Indien de betrokken partijen in het arrest Emsland niet gelieerd zouden zijn, kan mijns inziens alsnog aan het subjectieve vereiste worden voldaan. Zo kunnen de handelingen tussen twee onafhankelijke partijen een louter artificieel karakter hebben waaruit blijkt dat de werkelijke inhoud en betekenis van de handelingen er in bestaat van een belastingvoordeel te behalen.

²³¹ In rechtsoverweging 81 van het arrest Halifax is hier een bevestiging voor te vinden.

Te ver gepland?!

Concluderend betekent het voorgaande naar mijn mening dat gebruikmaking van implementatieverschillen tussen de lidstaten in beginsel niet tot misbruik van recht leidt. Bij de beoordeling of aan het objectieve vereiste wordt voldaan moet de term ‘normale handelstransacties’ objectief getoetst worden en moet voor het vaststellen van het kunstmatige karakter van de transactie naast de formele werkelijkheid, de daadwerkelijke uitvoer in ogenschouw worden genomen. Of aan het subjectieve vereiste wordt voldaan kan aan de hand van de werkelijke inhoud en betekenis van de transacties worden bepaald. Bij het bepalen van deze werkelijke betekenis van de transacties kunnen verschillende elementen een hulpmiddel vormen, zoals banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard.

5.3. BELASTINGBESPARENDE STRUCTUREN DOOR DE VRIJSTELLINGSBEPALINGEN

Vanwege de vrijstellingsbepalingen zijn er twee mogelijkheden om een belastingvoordeel te behalen. De eerste mogelijkheid is het creëren van het recht op een vrijstelling. Bij de tweede mogelijkheid is het recht op aftrek afwezig bij de uiteindelijke afnemer die louter vrijgestelde prestaties verricht, maar is in de tijd wel aftrek mogelijk bij een tussen geschoven partij. Het is mogelijk dat dit aftrekrecht middels een bepaalde vormgeving van een leasestructuur in de tijd zelfs (gedeeltelijk) definitief wordt, ondanks dat het aftrekrecht in beginsel afwezig is bij de afnemer. Er bestaan verschillende manieren om dergelijke belastingbesparende structuren vorm te geven. Hieronder wordt voor elke mogelijkheid één vorm besproken, waarbij wordt bekeken welke factoren bepalend zijn voor de vraag of bij een structuur wel of niet geen sprake is van rechtsmisbruik.

5.3.1. TRANSACTIES SPLITSSEN

In het besproken arrest *Part Service* werden de lease- en verzekeringsprestaties gesplitst, opdat de heffingsgrondslag verminderd zou worden aangezien voor een deel van de prestatie het recht op een vrijstelling werd gecreëerd. Zoals aangegeven in paragraaf 4.4 zijn in beginsel alle handelingen een prestatie op zich en moeten ze zelfstandig behandeld worden. Dit is anders indien één of meer prestaties een hoofdprestatie vormen en de andere elementen als een bijkomende prestatie te beschouwen zijn. Uit de arresten *CPP*²³² en *Levob*²³³ valt af te leiden dat er sprake is van een bijkomende prestatie wanneer de prestatie geen doel op zich is, maar een middel vormt om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken. Er wordt van één prestatie gesproken indien prestaties objectief gezien economisch één geheel vormen, waardoor de splitsing kunstmatig zou zijn. Hiertoe moet naar de daadwerkelijke uitvoer van de transacties gekeken worden en niet naar hetgeen formeel is vastgelegd. Indien blijkt dat de rechtsvindingsmethode fiscale interpretatie van

232 HvJ EG 25 februari 1999, zaak C-349/96 (*CPP*), *BNB* 1999/224 c*.

233 HvJ EG 27 oktober 2005, zaak 41/04 (*Levob Verzekeringen en OV Bank*), *BNB* 2006/115.

5. De scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik

de feiten niet voldoende toereikend is om het voordeel te ontnemen, moet de nationale rechter beoordelen of het leerstuk misbruik van recht van toepassing is.

Het Hof geeft in het arrest Part Service aan dat bij de beoordeling van het objectieve vereiste de nationale rechter het verwachte resultaat, namelijk een belastingvoordeel door toepassing van een vrijstellingbepaling, in aanmerking kan nemen. Er wordt hierbij een vergelijking gemaakt tussen de hoogte van de verschuldigde btw bij de opgezette structuur en de hoogte van de verschuldigde btw indien de prestaties niet contractueel gesplitst zouden zijn. Het Hof geeft aan dat het resultaat wat wordt behaald middels het opsplitsen van de transacties in strijd is met het doel van art. 11, A, lid 1 Zesde richtlijn, namelijk dat alles wat als tegenprestatie wordt verkregen belast moet worden. Door de objectieve omstandigheden te beoordelen aan de hand van de daadwerkelijke uitvoering van de transacties lijkt het Hof mijns inziens tot het oordeel te komen dat de vergoeding die IFIM ontvangt van Italservice onderdeel is van de tegenprestatie voor de leaseprestaties. Zouden de omstandigheden slechts aan de hand van de formele werkelijkheid zijn beoordeeld, dan zou het Hof naar mijn mening niet tot dit oordeel zijn gekomen. Volgens de formele contractvoorwaarden betaalt de gebruiker namelijk aan Italservice een vergoeding in ruil voor het verzekeren van de auto. Gezien het voorgaande lijkt de structuur die in het arrest Part Service is gebruikt aan het objectieve vereiste van misbruik te voldoen.

In het arrest Part Service is duidelijkheid gegeven omtrent de vraag of er wel aan misbruik kan worden gekomen, indien er, naast het verkrijgen van een belastingvoordeel, ook andere verklaringen bestaan voor de gekozen structuur. Ik deel de visie van Soltysik, dat de doorslaggevende reden van belang is bij het beoordelen van het wezenlijke doel van de transactie.²³⁴ Ondanks dat er eventueel andere zelfstandige redenen bestaan voor de gekozen structuur, moet slechts naar de doorslaggevende reden worden gekeken. Deze kan worden bepaald door de vraag te beantwoorden of de betrokken partijen dezelfde structuur zouden opzetten indien het belastingvoordeel niet behaald zou worden. Mijns inziens is het goed mogelijk dat het Hof deze vraag ontkennend beantwoordt voor de betrokken partijen in het arrest Part Service. Indien er namelijk geen belastingvoordeel zou worden gehaald wegen naar mijn mening de baten van de andere redenen niet op tegen de extra tijd en uitgaven die komen kijken bij het opzetten van deze structuur. Bij het beantwoorden van deze vraag kunnen daarnaast de factor gelieerdheid en het artificiële karakter van de transacties een rol spelen.

De structuur zoals die in het geding is in het arrest Part Service laat eveneens zien dat de factor gelieerdheid geen voorwaarde is voor de subjectieve vereiste, want ook indien de betrokken partijen niet gelieerd zouden zijn kan er mijns inziens tot het oordeel misbruik van recht worden gekomen. Er wordt dan eveneens in strijd met art. 11, A, lid 1 Zesde richtlijn gehandeld doordat niet

²³⁴ M.W.C. Soltysik, 'Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax', MBB 2008/05, par. 3.2.

Te ver gepland?!

de gehele tegenprestatie belast wordt. Zodoende wordt er aan het objectieve vereiste voldaan. Daarnaast kunnen niet gelieerde partijen eveneens een overeenkomst afsluiten die belastingvoordeel tot doel heeft, wat ze vervolgens met elkaar delen. Is dit voordeel de doorslaggevende reden, dan wordt er tevens aan het subjectieve vereiste voldaan. Deze situatie is enigszins vergelijkbaar met de structuur die in het geding was in het arrest *Weald Leasing*, alleen valt uit de gegevens niet duidelijk af te leiden of het voordeel door de partijen werd gedeeld.

Soltysik geeft in zijn artikel over het arrest *Part Service* aan dat het pijnpunt zit in het feit dat het lijkt dat er sprake is van één prestatie die verdeeld wordt over twee ondernemers.²³⁵ Ook op dit punt deel ik zijn visie. Doordat kunstmatig een leasecontract wordt gesplitst in een leaseprestatie en een verzekeringsprestatie, waarna één ondernemer deels direct en deels indirect de vergoeding voor beide prestaties ontvangt, komt het Hof tot het oordeel dat het beoogde doel van een bepaalde Richtlijnbevestiging niet wordt bereikt. Door deze opzet bestaat er namelijk een rechtstreeks verband tussen de vergoeding die een gebruiker betaalt aan Italservice voor de verzekering en levering van de leaseauto door IFIM.

Mijns inziens is het mogelijk om dit rechtstreekse verband te verbreken door Italservice de vergoeding niet door te laten betalen aan IFIM. In dat geval worden er twee zelfstandige prestaties verricht door twee ondernemers. Deze vormgeving van de structuur lijkt op de *Debenhams-zaak*²³⁶ die Soltysik aan haalt in zijn artikel. De structuur die in deze zaak in het geding was kwam kort gezegd op het volgende neer. Een klant kon een goed aanschaffen bij Debenhams en de betaling van het goed kon met een creditcard worden verricht. Hiertoe sloot de klant twee contracten af, één met Debenhams voor de aankoop van het goed en één met de creditcardmaatschappij voor de financiële afwikkeling van de aankoop. De klant kreeg vervolgens van Debenhams een korting op de aankoop van het goed. Over de vergoeding die de klant verschuldigd is aan de creditcardmaatschappij is geen btw berekend. Soltysik is van mening dat in deze zaak geen sprake is van splitsing van een prestatie, terwijl volgens hem dit wel het geval is in het arrest *Part Service*.²³⁷ Hij geeft hierbij aan dat de levering van het goed en de financiële prestatie door twee afzonderlijke ondernemers werden verricht. Naar mijn mening zou dit eveneens het geval zijn in het arrest *Part Service* indien de vergoeding die de klant betaalt aan de verzekeringsmaatschappij niet doorbetaald zou worden. Daardoor bestaat er geen rechtstreeks verband meer tussen die vergoeding en de levering van de auto, zodat de vergoeding niet meer als onderdeel van de tegenprestatie beschouwd kan worden.

Hiervoor is het arrest *Part Service* vergeleken met de zaak *Debenhams*, waarbij een vergoeding werd gesplitst zodat er sprake was van twee prestaties verricht door twee ondernemers.

²³⁵ M.W.C. Soltysik, *'Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax'*, MBB 2008/05, par. 4.2.

²³⁶ Court of Appeal, 18 juli 2005, zaak nr. C3/2004/2013 (*Debenhams retail*), te vinden op: <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2005/892.html>.

²³⁷ M.W.C. Soltysik, *'Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax'*, MBB 2008/05, par. 4.3.

5. De scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik

Een andere mogelijkheid om een belastingvoordeel te behalen is door een prestatie te splitsen, zodat er twee zelfstandige prestaties worden verricht door één ondernemer. In zijn artikel geeft Soltysik ook hier een voorbeeld van.²³⁸ Een klant koopt bij een winkelier een mobiel en krijgt daarbij de mogelijkheid om een verzekering voor de mobiel af te sluiten. Indien de klant hier voor kiest, krijgt hij van de winkelier een korting ter hoogte van de vergoeding voor de verzekering. Over deze vergoeding wordt geen btw in rekening gebracht. Tussen de vergoeding die de klant aan de winkelier betaalt voor de verzekering en de levering van de mobiel bestaat geen rechtstreeks verband. De klant betaalt immers twee vergoedingen waar eveneens twee prestaties tegenover staan, namelijk, de verzekeringsprestaties en de levering van de mobiel. Zodoende kan de vergoeding voor de verzekering niet als tegenprestatie voor de belaste levering van de mobiel beschouwd worden. Dit zou mijns inziens anders zijn indien de verzekering niet een keuzemogelijkheid was, maar verplicht moet worden afgesloten bij de aankoop van een mobiel. In dat geval bestaat er wel een rechtstreeks verband tussen de levering van de mobiel en de vergoeding voor de verzekering. Bij een levering van een mobiel moet immers altijd een vergoeding voor de verzekering worden betaald.

Voorgaande brengt mij tot de conclusie dat het op verschillende manieren mogelijk is om een prestatie of een vergoeding te splitsen opdat er een belastingvoordeel behaald wordt, zonder dat daarbij sprake is van misbruik van recht. Van belang hiervoor is dat de situatie wordt gevormd waarbij er louter een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte prestatie en de daarvoor als tegenprestatie ontvangen vergoeding en dat er niet ook een rechtstreeks verband bestaat tussen desbetreffende prestatie en een vergoeding die eigenlijk bedoeld is voor de andere prestatie. Dit laatste kan mijns inziens voorkomen worden door de vergoeding die bedoeld is voor de andere prestatie niet door te betalen aan de ondernemer die de eerste prestatie verricht. Bij het splitsen van een prestatie ontstaat dan de situatie dat er twee prestaties worden verricht door één of twee ondernemers, waarvoor twee aparte vergoedingen worden betaald. Daarnaast is het mogelijk om een vergoeding te splitsen, waardoor er twee prestaties worden verricht in plaats van één prestatie waar twee vergoedingen tegenover staan.

5.3.2. LEASE STRUCTUREN

De tweede mogelijkheid is een belastingbesparende structuur opzetten waarbij het recht op aftrek afwezig is bij de uiteindelijke afnemer, maar in de tijd is er wel aftrek mogelijk bij een tussen geschoven. Dit aftrekrecht kan door de vormgeving van sommige structuren zelfs (gedeeltelijk) definitief worden. Hierna wordt van beide manieren een vorm besproken.

5.3.2.1. Standaard lease structuren

²³⁸ M.W.C. Soltysik, 'Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax', MBB 2008/05, par. 4.2.

Te ver gepland?!

Middels leasestructuren wordt door een belastingplichtige die louter vrijgestelde prestaties verricht, beoogd een belastingvoordeel te behalen. Dit wordt bewerkstelligd doordat een andere (gelieerde) partij de bedrijfsmiddelen aanschafft en deze vervolgens leaset aan de ondernemer die zelf geen of beperkt aftrekrecht heeft. Voor de ondernemer blijft het aftrekrecht afwezig, maar in de tijd behaalt de ondernemer wel een financieringsvoordeel doordat de btw verspreid betaald wordt. Mijns inziens valt uit het arrest Weald Leasing af te leiden dat een leasestructuur als zelfstandig in beginsel niet in strijd is met het doel van de Richtlijn. Hierbij is van belang dat de contractvoorwaarden marktconform zijn. Het financieringsvoordeel wat hiermee behaald wordt is namelijk niet in strijd met doel en strekking van de Richtlijn. Zoals aangegeven in paragraaf 4.6 gebruikt het Hof de termen ‘voordeel’ en ‘belastingvoordeel’ door elkaar, waardoor het onduidelijk is wat het Hof bedoelt met het begrip belastingvoordeel. A-G Van Hilten stelt dat uit de overwegingen van het Hof valt op te maken dat een voordeel dat een belastingplichtige behaalt door te leasen altijd onder de noemer belastingvoordeel valt, maar dat een dergelijk voordeel niet zonder meer misbruik vormt.²³⁹ Mijns inziens valt uit het voorgaande af te leiden dat een belastingvoordeel op te splitsen is in twee categorieën. De eerste categorie is een voordeel dat niet in strijd is met het doel van de Richtlijnbevestigingen en de tweede categorie een voordeel dat wel in strijd met het doel van de Richtlijn wordt toegekend. Een financieringsvoordeel valt in beginsel in de eerste categorie.

Het Hof legt de verwijzende rechter op dat de leaseafspraken aan twee criteria moeten worden getoetst. Ten eerste moet bepaald worden of de contractvoorwaarden niet in strijd zijn met het doel van de relevante bepalingen. Dit is het geval bij een leasevergoeding die abnormaal laag is en niet beantwoordt aan enige economische realiteit. Indien de contractvoorwaarden overeenstemmen met normale marktvoorwaarden zal er geen probleem zijn. Het subjectieve begrip ‘abnormaal laag’ moet mijns inziens aan de hand van de feiten en omstandigheden worden beoordeeld. Voor het beantwoorden van de vraag wat abnormaal laag is, volg ik de visie van Voorn die voorstelt dat hiertoe kan worden aangesloten bij de ‘at-arms’ lenght-jurisprudentie’ uit de directe belastingen.²⁴⁰ Het begrip ‘at arms’ lenght’ is in de jurisprudentie met betrekking tot de directe belastingen verregaand ontwikkeld, waardoor de beoordeling van de factor abnormaal laag aan de hand van die jurisprudentie naar mijn mening goed bepaalbaar en minder subjectief zal zijn. A-G Van Hilten stelt in haar conclusie van 30 juni 2011 dat een abnormaal lage leasevergoeding niet voldoende is om vast te stellen dat er sprake is van rechtsmisbruik.²⁴¹ Dit valt mijns inziens al af te leiden uit rechtsoverweging 39 waarin het Hof aangeeft dat de leasecontractvoorwaarden ‘met name’ in strijd met de Richtlijnbevestigingen zijn indien blijkt dat de leasevergoeding abnormaal laag is

²³⁹ Conclusie A-G van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/3203, LjN: BQ4228, onderdeel 6.4.5. en Conclusie A-G Van Hilten, 30 juni 2011, nr.09/03079, LjN BR4476, onderdeel 7.4.3.

²⁴⁰ T. Voorn, ‘Vreemd is niet gek’, *Btw-brief* 2011/29.

²⁴¹ Conclusie A-G Van Hilten, 30 juni 2011, nr.09/03079, LjN BR4476, onderdeel 7.4.8.

5. De scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik

en niet beantwoordt aan enige economische realiteit. Uit de woorden 'met name' is naar mijn mening op te maken dat een abnormaal lage leasevergoeding niet het enige, doorslaggevende criterium is. Indien sprake is van een abnormaal lage leasevergoeding realiseert de belastingplichtige naast een financieel belastingvoordeel een nominaal belastingvoordeel. De vraag of dit voordeel in strijd is met de Richtlijnbevestigingen wordt in paragraaf 5.4. beoordeeld. De A-G is van mening dat naast een abnormale leasevergoeding het artificiële karakter van de transactie een rol kan spelen bij de beoordeling of de leasecontractvoorwaarden in strijd met het doel van de Richtlijnbevestigingen zijn.²⁴² Vanwege een kunstmatig karakter zullen de voorwaarden doorgaans enige economische realiteit ontberen en wordt met de transactie het recht overschreden om de fiscaal meest voordelige transactie te kiezen. Dit standpunt van de A-G onderschrijf ik volledig. Indien een transactie een (volstrekt) artificiële karakter heeft, beantwoordt de transactie immers niet aan enige economische realiteit. Om het artificiële karakter te beoordelen kunnen mijns inziens, net als voor het subjectieve vereiste, banden van juridisch, economische of persoonlijke aard een rol spelen. Indien er sprake is van én een te lage leasevergoeding én de transactie een artificiële karakter heeft, wordt er mijns inziens een belastingvoordeel beoogd en behaald dat in strijd is met het doel van richtlijnbevestigingen.

Naast de twee factoren die hiervoor zijn genoemd om te beoordelen of de contractvoorwaarden overeenstemmen met normale marktvoorwaarden, zou er naar mijn mening ook bekeken moeten worden of de vormgeving van de transactie in lijn is met de 'normale' operationele leasevoorwaarden. Zo is het van belang dat het risico van de bedrijfsmiddelen bij de verhuurder blijft en dat hij in het onderhoud voorziet. Daarnaast is er normaliter bij een operationele lease geen koopoptie.²⁴³ Deze punten zijn naar mijn mening geen cumulatieve vereisten om aan de normale operationele leasevoorwaarden te kunnen voldoen. Indien aan geen van deze punten wordt voldaan zal er mijns inziens wel eerder tot het oordeel gekomen worden dat er geen sprake is van een 'normale' operationele lease, waardoor er gesteld kan worden dat de contractvoorwaarden niet overeenkomen met 'normale' contractvoorwaarden. Een bevestiging van voorgaande is te vinden in de uitspraak van Hof Den Bosch van 10 juli 2009. In de overeenkomsten die werden afgesloten tussen het ziekenhuis en de CV werd vastgelegd dat de CV gevrijwaard was van alle mogelijke risico's welke kunnen voortvloeien uit het gebruik of bezit van de apparatuur. Het ziekenhuis verkreeg daarbij alle fabriekgaranties. Daarnaast sloot de CV met het ziekenhuis een optie-overeenkomst af, opdat het ziekenhuis het recht kreeg de apparatuur na afloop van de huurtermijn te kopen. Het Hof oordeelde over deze constructie dat op het moment van

242 Conclusie A-G van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/3203, LJN: BQ4228, onderdeel 6.4.5. en Conclusie A-G Van Hilten, 30 juni 2011, nr.09/03079, LJN BR4476, onderdeel 7.4.9.

243 Soms is dit wel het geval, maar dan wordt de prijs getaxeerd naar de reële waarde.

Te ver gepland?!

terbeschikkingstelling de macht is overgedragen naar het ziekenhuis, waardoor er sprake is van een levering aan het ziekenhuis. Deze vormgeving van een lease structuur is mijns inziens een voorbeeld waarbij de contractvoorwaarden niet overeenkomen met 'normale' operationele lease voorwaarden. Er kan dan ook niet gesproken worden van operationele lease.

In de literatuur is men van mening dat uit het arrest *Weald Leasing* valt op te maken dat voor de beoordeling of de transacties in strijd zijn met de Richtlijnbevestigingen naar de 'normale marktvoorwaarden' moet worden gekeken en dat de term 'normale handelstransacties' niet meer van belang is.²⁴⁴ Mijns inziens zijn deze twee termen juist met elkaar verbonden. Zo zal naar mijn mening in geval van normale handelstransacties alleen op basis van normale marktvoorwaarden worden gewerkt. Het is mogelijk dat hierop een uitzondering wordt gemaakt in geval van een bijzonder voorwerp. De transacties kunnen dan wel beoordeeld worden als normale handelstransacties, maar er zullen wel andere leasecontracten gelden dan de normale leasecontracten. Zodoende moeten deze contractvoorwaarden getoetst worden aan de hand van de normale marktvoorwaarden. In dat geval zal er dan wel een beoordeling aan de hand van de normale marktvoorwaarden worden gemaakt. Deze beoordeling moet op objectieve wijze gebeuren middels het kijken naar het voorwerp, de doelstelling en de gevolgen van de handelingen.²⁴⁵ Indien blijkt dat de contractvoorwaarden niet overeenkomen met de normale lease contractvoorwaarden, kan er gesteld worden dat de vorm van de transactie in strijd met de Richtlijnbevestigingen is. A-G Van Hilten geeft in haar conclusie aan dat de toets of een transactie in strijd is met het doel van de Richtlijnbevestigingen moet plaatsvinden aan de hand van de contractvoorwaarden.²⁴⁶ Volgens de A-G gaat het niet om de handelstransacties die de ondernemer normaliter uitvoert, maar om de contractvoorwaarden die gelden voor de transacties en de economische realiteit daarvan. Deze redenering van de A-G is naar mijn mening enigszins beperkt. Van Hilten geeft alleen aan dat de term normale handelstransacties niet op subjectieve wijze moet worden toegepast, maar op de mogelijkheid om de term op objectieve wijze toe te passen gaat ze niet in. Dit terwijl, zoals hiervoor aangegeven, naar mijn mening de term normale handelstransacties op objectieve wijze moet worden beoordeeld en dat bij die beoordeling de term normale contractvoorwaarden een hulpmiddel kan vormen.

Uit voorgaande valt naar mijn mening op te maken dat een leasestructuur in beginsel niet in strijd is met het doel van de Richtlijnbevestigingen, aangezien een leasetransactie als zodanig overeenkomt met een normale handelstransactie. Door vervolgens het voorwerp, de doelstelling en

244 K.Dijkstra en I.M. Duiker, *'Misbruik van recht in de btw; update laatste ontwikkelingen'*, Btw-bulletin afl.1 januari 2011 en T. Voorn, *'Vreemd is niet gek'*, *Btw-brief* 2011/29.

245 Zie HvJ EG december 2010, zaak C-103/09 (*Weald Leasing*), VN 2011/8.18, r.o.44.

246 Conclusie A-G Van Hilten, 30 juni 2011, nr.09/03079, LJN BR4476, onderdeel 7.4.23. A-G Van Hilten geeft hierbij wel aan dat de term 'normale handelstransacties' niet geheel verdwenen is aangezien het Hof in het arrest RBSD de transacties nog aan deze term heeft getoetst.

5. De scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik

de gevolgen van de handelstransacties op objectieve wijze te beoordelen kan tot een ander oordeel worden gekomen. Voor deze beoordeling kan bekeken worden of de contractvoorwaarden overeenkomen met normale contractvoorwaarden. Hiertoe dient getoetst te worden of de leasevergoeding niet abnormaal laag is en of de transactie geen artificieel karakter heeft. Daarnaast zou mijns inziens beoordeeld moeten worden of de vormgeving van de transactie in lijn is met de 'normale' operationele lease voorwaarden.

5.3.2.2. Leasestructuren met vorming fiscale eenheid

In de vorige paragraaf is een structuur besproken waarbij het aftrekrecht voor de ondernemer afwezig blijft, maar de ondernemer in de tijd wel een financieringsvoordeel behaalde. In deze paragraaf blijft eveneens in beginsel het aftrekrecht voor de ondernemer afwezig, maar in de tijd behaalt de ondernemer middels vorming van een fiscale eenheid alsnog een definitief (gedeeltelijk) belastingvoordeel. Een dergelijke structuur was in het geding in de uitspraak van Hof Amsterdam 17 november 2008. Na vijf jaar vormden het ziekenhuis met belanghebbende een fiscale eenheid, waardoor de tweede huurtermijn van vijf jaar btw-vrij kon plaatsvinden. De huurprijs die het ziekenhuis verschuldigd is aan belanghebbende is vastgesteld op een levensduur van tien jaar. Zodoende behaalt het ziekenhuis door het vormen van een fiscale eenheid een belastingvoordeel, aangezien zij slechts over de huurvergoedingen van het eerste huurtermijn van vijf jaar btw verschuldigd is.

Zoals aangegeven in de paragraaf hiervoor is er met een leasestructuur als zodanig niets mis, mits de contractvoorwaarden overeenstemmen met normale contractvoorwaarden. Indien dit het geval is, handelen de partijen mijns inziens op het moment van het afsluiten van de leaseovereenkomsten in beginsel niet in strijd met het doel van de Richtlijnbevestigingen. Hierbij is het naar mijn mening niet van belang of op dat moment wel of niet contractueel is vastgelegd dat na vijf jaar het ziekenhuis de aandelen van de bv overneemt zodat er een fiscale eenheid wordt gevormd. Al zou het vastgelegd zijn, feit blijft dat de eventuele vorming van de fiscale eenheid pas in de toekomst plaatsvindt, waardoor pas op dat moment eventueel een belastingvoordeel wordt behaald. In paragraaf 4.7. is aangegeven dat een belastingvoordeel vereist is wil er aan misbruik van recht worden getoetst. Toetsing blijft dus uit, totdat daadwerkelijk aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid wordt voldaan. In beginsel gaat het er zodoende bij een leaseconstructie om dat de contractvoorwaarden die betrekking hebben op de lease voldoen aan de in de vorige paragraaf genoemde eisen. Die desbetreffende contractvoorwaarden stemmen in dat geval namelijk overeen met normale marktvoorwaarden. Beide partijen handelen immers binnen de regels en richtlijnen van de belastingwet. Hierbinnen past het dat belanghebbende recht heeft op aftrek van de btw die drukt op de aankoop van de apparaten en dat ze vervolgens de btw afdraagt die ze ontvangt van het ziekenhuis over de verhuurvergoeding. Het is mogelijk dat het ziekenhuis gedurende de verhuur

Te ver gepland?!

een belastingvoordeel behaalt, maar hier is blijkens de uitspraak van het Hof in het arrest Weald Leasing niets mis mee. Op het moment dat de betrokken partijen de transacties verrichten waardoor ze voldoen aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid is er naar mijn mening (eventueel) pas sprake van misbruik van recht. De transacties tussen het ziekenhuis en belanghebbende worden vanaf dat moment buiten de btw gehouden, waardoor er voor de btw na vijf jaar geen vergoeding meer betaald wordt door het ziekenhuis aan belanghebbende voor de verhuur. Hierdoor behaalt het ziekenhuis in strijd met het beoogde doel van de Richtlijnbevestigingen een belastingvoordeel, waardoor aan het objectieve vereiste van misbruik wordt voldaan. Daarnaast zal er mijns inziens aan het subjectieve vereiste worden voldaan doordat op het moment dat de fiscale eenheid wordt gevormd er gemanipuleerd wordt met de hoogte van de vergoedingen voor de verhuur en de periode waarin over de verhuur btw verschuldigd is. Blijkens de uitspraak van Hof Amsterdam 18 november 2008 is dan niet meer hard te maken dat niet-fiscale overwegingen een meer dan bijkomende rol spelen. Hieruit volgt dat het wezenlijke doel bestaat in het verkrijgen van een belastingvoordeel. De manier waarop de herdefiniëring moet plaatsvinden indien er vanuit wordt gegaan dat pas bij de vorming van de fiscale eenheid sprake is van rechtsmisbruik wordt in paragraaf 5.5. besproken.

Mijns inziens is de kwalificatie van misbruik van recht in voorgaande structuur te voorkomen door de fiscale eenheid pas na tien jaar te vormen, aangezien de hoogte van de vergoeding is vastgesteld op een levensduur van tien jaar. Het ziekenhuis zal dan ongeveer evenveel btw verschuldigd zijn middels de verhuurvergoedingen als dat de belanghebbende in aftrek heeft gebracht bij de aankoop van de apparatuur. Door het ziekenhuis wordt dan nog slechts het geoorloofde financieringsvoordeel behaald.

Concluderend vormt een leasestructuur waarbij in de tijd een fiscale eenheid wordt aangegaan op het moment van het afsluiten van de leasecontracten geen misbruik van recht. Door vervolgens te waarborgen dat er geen manipulatie plaatsvindt van de hoogte van de leasevergoedingen en de periode waarin over de lease btw verschuldigd is op het moment dat de fiscale eenheid wordt gevormd, zal er ook op dat moment geen sprake zijn van rechtsmisbruik.

5.4. BELASTINGBESPARENDE STRUCTUUR DOOR EEN LAGE VERGOEDING

Door een levering of een dienst te verrichten tegen een lage vergoeding zal de afnemer een nominaal btw voordeel behalen, deze vorm van belastingbesparende structuur valt in de derde categorie. Uit twee conclusies van A-G Van Hilten valt op te maken dat het nominale belastingvoordeel dat de afnemer behaalt doordat er een lage vergoeding in rekening wordt

5. De scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik

gebracht niet zonder meer in strijd is met het doel van de Richtlijnbevestigingen.²⁴⁷ Hiertoe moet eerst getoetst worden of de transactie een artificieel karakter heeft of niet (zie ook paragraaf 5.3.2.1.). In één van de zaken waarbij de A-G conclusie heeft genomen betreft het een structuur waarbij een schoolgebouw in opdracht van de gemeente is gebouwd en welke na oplevering is verkocht aan een stichting tegen een lage prijs. De huisvesting van een school kan op twee manieren plaatsvinden: of het bevoegde gezag van de school geeft opdracht tot het tot stand brengen van de voorziening in de huisvesting met daartoe door gemeente beschikbaar gestelde gelden, of de gemeente brengt de huisvesting tot stand.²⁴⁸ Bij de tweede manier wordt vervolgens het schoolgebouw in eigendom overgedragen. Volgens de A-G zal deze overdracht doorgaans plaatsvinden tegen een prijs die in verhouding tot de kosten laag is. Het karakter van schoolgebouwen speelt hierbij eveneens een rol: het is de taak van de gemeente om voor huisvesting van scholen te zorgen. Hier valt mijns inziens uit af te leiden dat de lage vergoeding in dit geval niet ongebruikelijk is, waardoor het nominale belastingvoordeel niet strijdig is met doel en strekking van de Richtlijn. Daarbij moet worden opgemerkt, dat zoals aangegeven in paragraaf 3.1.6., de subjectieve waarde geldt als maatstaf van heffing voor de btw. Zodoende zou het mijns inziens niet uitmaken wanneer de vergoeding eventueel niet als gebruikelijk wordt beschouwd. Het oordeel dat het nominale belastingvoordeel niet in strijd is met het doel van de Richtlijn kan wijzigen indien de lage vergoeding een onderdeel is van een structuur die dusdanig kunstmatig is vormgegeven dat elke economische realiteit ontbeert. Doordat de gemeente eigenlijk geen andere keus had dan het schoolgebouw in eigendom over te dragen tegen elke geboden vergoeding doordat de gemeente de huisvesting zelf tot stand heeft gebracht, wordt het karakter van de transacties niet als artificieel beschouwd en is het belastingvoordeel niet in strijd met het doel van de Richtlijnbevestigingen.

Zoals hiervoor aangegeven is de subjectieve waarde het uitgangspunt bij het bepalen van de heffingsgrondslag voor de btw. Lidstaten hebben wel de mogelijkheid om een bepaling in hun nationale wetgeving op te nemen waardoor ze, ter voorkoming van belastingfraude, in bijzondere gevallen een normale waarde mogen hanteren als heffingsmaatstaf. Zoals genoemd in paragraaf 3.2. moet er tussen de betrokken partijen een gelieerde verhouding bestaan en is de reikwijdte van de bepaling beperkt. Invoering van deze bepaling zal geen gevolgen hebben op een structuur zoals die hiervoor besproken is, aangezien de vergoeding als gebruikelijk beschouwd kan worden. Zodoende is de fiscus alsnog aangewezen op het leerstuk misbruik van recht, welke dus naar mijn mening in onderhavige structuur geen kans van slagen heeft. Voor eventuele andere structuren waarbij er gelieerdheid bestaat tussen de betrokken partijen en de vergoeding ongebruikelijk is, kan invoering

247 Conclusie A-G Van Hilten, 30 juni 2011, nr.09/03079, L/JN BR4476 en Conclusie A-G Van Hilten, 30 juni 2011, nr.10/02878, L/JN BR4542.

248 Conclusie A-G Van Hilten, 30 juni 2011, nr.10/02878, L/JN BR4542, onderdeel 9.4.

van een dergelijke bepaling wel tot gevolg hebben dat de normale waarde als heffingsmaatstaf wordt genomen. Maar zoals eerder aangegeven in paragraaf 3.2.3. vinden belastingplichtigen doorgaans na invoering van een dergelijke anti-misbruikbepaling weer andere mogelijkheden om een belastingbesparende structuur op te zetten. Mijns inziens zal een eventuele invoering dan ook niet de gewenste vruchten afwerpen en is het leerstuk misbruik van recht een betere oplossing. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat dit niet betekent dat het leerstuk altijd eenvoudigweg moet worden ingezet, van groot belang is dat dit met enige voorzichtigheid gebeurt en dat het leerstuk niet wordt ingeroepen om onzorgvuldige wetgeving te repareren. Vervolgens is het van groot belang dat toetsing aan misbruik van recht eveneens met grote voorzichtigheid moet gebeuren.

Vorenoverwegende kan er mijns inziens geconcludeerd worden dat een belastingbesparende structuur vanwege een lage vergoeding niet onmiddellijk tot misbruik hoeft te leiden, ondanks dat er een nominaal belastingvoordeel wordt behaald. Ik deel de visie van Van der Paardt dat het recht van een belastingplichtige om de fiscaal meest voordelige weg te kiezen niet zonder meer beperkt mag worden middels het inroepen van het leerstuk misbruik van recht.²⁴⁹ Mijns inziens is dat namelijk wat de betrokken partijen in bovengenoemde structuur slechts nastreven middels gebruik te maken van de mogelijkheid om een fiscaal voordelige structuur op te zetten, welke is gecreëerd door (onzorgvuldige) wetgeving. Dit valt binnen het recht van een belastingplichtige om fiscaal de meest gunstige route te kiezen. Pas in gevallen waarbij de vormgeving van de structuur als artificieel beschouwd moet worden waardoor enig economische realiteit ontbeert en het wezenlijke doel bestaat in het behalen van een belastingvoordeel, kan het misbruikleerstuk worden toegepast. Dit moet zoals aangegeven naar mijn mening met grote omzichtigheid gebeuren.

5.5. BELASTINGBESPARENDE STRUCTUUR DOOR TOEPASSING LAAG TARIEF

De laatste categorie waarbinnen het mogelijk is om een belastingbesparende structuur op te zetten is 'hoog/laag tarief'. In deze paragraaf zal deze structuur behandeld worden, waarbij de afnemer recht op aftrek heeft voor diensten die onder het verlaagde tarief vallen, in plaats van een vrijstelling, zodat degene die levert recht op aftrek van de btw over de bouwkosten verkrijgt. Een dergelijke constructie kan als volgt worden vormgegeven: een gemeente legt sportvelden aan en verhuurt deze vervolgens belast aan een stichting. Deze stichting geeft vervolgens gelegenheid tot sportbeoefening aan een sportvereniging. Middels deze constructie wordt bewerkstelligd dat de gemeente aftrek heeft van de btw die drukt op de aanleg- en onderhoudskosten. De stichting heeft aftrek van de btw die de gemeente in rekening brengt over der verhuurvergoeding en de vereniging heeft een btw druk van 6 procent doordat de dienst die de stichting aan de vereniging onder het verlaagde tarief

249 R.N.G van der Paardt, *'Misbruik van recht in de btw; de euforie voorbij?'*, NTFR 2011/1858.

5. De scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik

valt. Het is eveneens mogelijk dat gemeente direct aan de sportvereniging de sportaccommodatie ter beschikkingstelt, zonder tussenkomst van een stichting. Een dergelijke structuur is (nog) niet aan een gerechtelijke instantie voorgelegd, maar in de Tweede Kamer zijn over soortgelijke structuren wel Kamervragen gesteld. De structuur zal beoordeeld worden aan de hand van de besproken jurisprudentie omtrent misbruik van recht.

Het voordeel dat middels de opzet van deze structuur behaald wordt zit in het feit dat de gemeente recht op aftrek heeft van btw die drukt op de aanleg- en onderhoudskosten. Van belang is om te toetsen of dit voordeel in strijd met het beoogde doel van de aftrekbeperkingen behaald wordt. In zijn antwoorden op Kamervragen heeft de Staatssecretaris aangegeven dat het verlaagde tarief niet van toepassing is bij een symbolisch lage vergoeding, of bij misbruik van recht.²⁵⁰ Reden hiervoor is dat bij een symbolisch lage vergoeding geen sprake van een economische activiteit is. Op het eerste deel van het antwoord wordt hier verder niet ingegaan, omdat dit een op zichzelf staande voorwaarde is om het lage tarief te mogen toepassen. Wel wordt ingegaan op het tweede deel van het antwoord waarin wordt aangegeven dat het lage tarief niet van toepassing is bij misbruik. Een stichting heeft, blijkens het arrest *Weald Leasing*, het recht om de sportaccommodatie van de gemeente te huren in plaats van te kopen, evenals de sportvereniging van de stichting. Uit de behandelde jurisprudentie volgt dat het hierbij van belang is dat de constructie als geheel geen artificieel karakter heeft en dat de verhuurvergoeding niet abnormaal laag is. Overeenkomstig met de levering van een school, is het mijns inziens mogelijk dat de terbeschikkingstelling aan scholen door de gemeente of stichting tegen een lage vergoeding zal plaatsvinden, waardoor een lage vergoeding voor een terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie als gangbaar beschouwd kan worden.²⁵¹ Zodoende zal een lage vergoeding verder geen invloed hebben op de beoordeling van de structuur. Het karakter van de transactie kan beoordeeld worden aan de hand van de contractvoorwaarden en eventuele gelieerdheid tussen de betrokken partijen. Een transactie zal minder snel een kunstmatig karakter hebben indien blijkens de contractvoorwaarden en de daadwerkelijke uitvoer de beschikkingsmacht bij de stichting of de gemeente blijft en niet naar de sportvereniging overgaat.²⁵² Daarnaast kan het mijns inziens van belang zijn dat het bestuur van de stichting niet uit dezelfde bestuurders bestaat als het bestuur van de sportvereniging, zodat er geen sprake is van gelieerdheid.

Vorenoverwegende zal er doorgaans naar mijn mening bij een dergelijke structuur door de betrokken partijen slechts gebruik worden gemaakt van hun recht om de fiscaal meest gunstige

250 Brief Staatssecretaris van Financiën, 17 mei 2011, nr. DGB/2011/2538U, vraag 8.

251 Zie eveneens: L.Ketner, *Sport en btw: de wedstrijd van de dag*, NTFR 2011/1463, par. 5.1.

252 De Staatssecretaris geeft in zijn antwoorden aan dat hij dergelijke structuren wilt bestrijden, zie Brief Staatssecretaris van Financiën, 17 mei 2011, nr. DGB/2011/2538U, vraag 5.

route te kiezen, waarbij ze binnen de wet- en regelgeving blijven. Zodoende zal er eveneens niet aan het subjectieve vereiste van misbruik van recht worden voldaan.

5.6. GEVOLGEN VAN RECHTSMISBRUIK

Om te kunnen beoordelen wat de gevolgen zijn van het vaststellen van misbruik van recht is het van belang dat bepaald is of er sprake is van een belastingvoordeel dat in strijd is met het beoogde doel van de Richtlijn bepaling en op welk moment dit voordeel is ontstaan. Voor sommige structuren is dit moment evident, maar bij andere structuren bestaat er nog enige discussie over. In deze paragraaf wordt eerst bekeken wanneer er sprake is van een belastingvoordeel en op welk moment het belastingvoordeel ontstaat, daarna worden de gevolgen van het vaststellen van misbruik van recht bekeken.

5.6.1. EEN BELASTINGVOORDEEL

Om tot toetsing van misbruik van recht te komen moet er sprake zijn van een belastingvoordeel.²⁵³ Indien blijkt dat er een belastingvoordeel aanwezig is, moet er worden vastgesteld of het voordeel in strijd is met het doel en strekking van de Richtlijn bepalingen of dat het een voordeel is waar niets mis mee is. Zijlstra is van mening dat om te beoordelen of er enig belastingvoordeel aanwezig is, de bewandelde route aan de zakelijke verkeersopvattingen moet worden getoetst.²⁵⁴ Indien de gekozen route niet gekunsteld is, dan is er geen belastingvoordeel aanwezig. De belastingdruk die na de toetsing resulteert vormt de norm, de transactie is immers niet ongebruikelijk waardoor de belastingdruk die daar uit komt ook niet ongebruikelijk is. In zijn artikel geeft Zijlstra een voorbeeld hoe deze norm moet worden vastgesteld bij een belastingbesparende huurconstructie.²⁵⁵ Het gaat om een bv die apparatuur aankoopt, om deze vervolgens tegen een zakelijke huurprijs aan een niet tot btw-aftrek gerechtigde huurder te verhuren. Na de herzieningsperiode neemt de huurder de aandelen van de bv over en vormen ze een fiscale eenheid. Zijlstra is van mening dat de gekozen transactie niet ongebruikelijk is, waardoor niet beweerd kan worden dat de btw, die bij aanschaf van de apparatuur op de aankoopprijs drukte, de norm is.²⁵⁶ Hierbij verwijst hij naar de conclusie van Van Hilten dat de verhuur van onroerende zaken niet ongebruikelijk is. Daarnaast is hij is van mening dat eveneens het overnemen van de aandelen van de bv door de verhuurder niet ongebruikelijk is, waardoor de norm wordt aangepast aan de belastingdruk die dan resulteert. De beweegredenen van de betrokken partijen zijn bij de toetsing aan de zakelijke verkeersopvattingen in beginsel niet van belang, aldus Zijlstra. Tenminste, indien de partijen juridisch zelfstandig zijn en

253 Zie o.a. paragraaf 4.8. waarin dit wordt beargumenteerd met verwijzing naar de conclusie van A-G Van Hilten 1 oktober 2009 en P.F. Zijlstra, *'Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting'*, WFR 2011/167, par.6.

254 P.F. Zijlstra, *'Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting'*, WFR 2011/167, par.6.

255 P.F. Zijlstra, *'Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting'*, WFR 2011/167, par.5.

256 P.F. Zijlstra, *'Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting'*, WFR 2011/167, par.5.

5. De scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik

er niet gehandeld wordt in strijd met het doel van een dichtbij gelegen bepaling.²⁵⁷ Zodoende komt hij tot het oordeel dat een dergelijke constructie geen misbruik van recht vormt. Ik deel deze visie van Zijlstra gedeeltelijk. Zo ben ik ook van mening dat de verhuur niet ongebruikelijk is, zodat er op dat moment nog geen sprake is van een belastingvoordeel. Afhankelijk van wat uit de toetsing van de transactievorm aan de zakelijke verkeersopvattingen voortkomt, is de btw op de aankoopprijs wel of niet de norm. Indien blijkt dat de transactievorm gebruikelijk is, is de btw die wordt geheven over de verhuurvergoeding de norm en is het niet van belang of dit een lage vergoeding is of niet. Dit was bijvoorbeeld het geval bij de constructie die besproken is in paragraaf 5.4. waarbij een school geleverd werd tegen slechts 15 procent van de stichtingskosten. Doordat deze levering niet ongebruikelijk is, moet de btw over de lage vergoeding als norm worden genomen en niet de btw op de aankoopprijs. Dit zal anders zijn indien uit de toets volgt dat de btw op de aankoopprijs geldt als de norm voor de btw die totaal afgedragen moet worden. Vervolgens is de vorming van de fiscale eenheid op zichzelf bezien geen ongebruikelijke transactie. De vraag is wel of hierdoor nog aan de oorspronkelijke norm wordt voldaan. Dit zal niet het geval zijn indien de looptijd van de huurovereenkomst langer is dan de herzieningstermijn. Mijns inziens zal de norm niet moeten worden aangepast aan de gevolgen van de vorming van de fiscale eenheid, ondanks dat het op zichzelf bezien een gebruikelijke handeling is. Het gevolg van die handeling is dat de eerder vastgestelde norm wijzigt, terwijl deze eerst als gebruikelijk was bestempeld. Doordat middels deze handeling de hoogte van de vergoedingen voor de verhuur en de periode waarin over de verhuur btw verschuldigd is wijzigen, kan beschouwd worden dat de transactie een kunstmatig karakter krijgt, waardoor er gehandeld wordt in strijd met het beoogde doel van de Richtlijnbevestigingen. Zodoende zal naar mijn mening de norm, die bij het afsluiten van de huurovereenkomst is bepaald moeten blijven gelden.

Nu bepaald is hoe de norm kan worden vastgesteld om te beoordelen of er sprake is van een belastingvoordeel, moet bekeken worden op welk moment een belastingvoordeel wordt behaald. Bij bepaalde structuren bestaat discussie over hoe dit moment moet worden vastgesteld. Dit is met name het geval bij de leasestructuren waarbij na een bepaalde tijd een fiscale eenheid wordt gevormd. Zoals meerdere malen in dit en voorgaand hoofdstuk²⁵⁸ aangegeven deel ik de visie van A-G Van Hilten en Zijlstra dat er pas sprake is van misbruik van recht op het moment dat er een belastingvoordeel wordt behaald. Bij een dergelijke leasestructuur is dit pas het geval als de fiscale eenheid wordt gevormd. Hierna zal worden bekeken hoe de herdefiniëring vervolgens plaats zou moeten vinden.

²⁵⁷ P.F. Zijlstra, *'Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting'*, WFR 2011/167, par.5.

²⁵⁸ Zie paragraaf 4.7., 4.8. en 5.3.2.2.

5.6.2. HERDEFINIËREN

Uit de beschouwing van de jurisprudentie in het vorige hoofdstuk valt af te leiden dat, indien misbruik van recht is vastgesteld, de 'normale' situatie moet worden gecreëerd middels het herdefiniëren van de handelingen waarmee het misbruik gepaard is gegaan. Het Hof heeft nog niet duidelijk aangegeven hoe het herdefiniëren moet plaatsvinden. Zo bestaat er onduidelijkheid over welke handelingen behoren tot de betrokken handelingen, de handelingen waarmee het misbruik gepaard is gegaan. Dit is niet voor alle belastingbesparende structuren het geval. Zo zal bij de belastingbesparende structuur waarbij een levering of goed wordt gesplitst, de handeling waardoor de splitsing wordt bewerkstelligd doorgaans de betrokken handeling vormen. Deze moet worden gherdefinieerd, opdat de normale situatie wordt gecreëerd. Mijns inziens wordt met het begrip 'de betrokken handelingen', die handelingen bedoeld waardoor het voordeel daadwerkelijk wordt verkregen en hoeft er bij het herdefiniëren niet naar het geheel van transacties worden gekeken.²⁵⁹ Zodoende heeft vaststelling van misbruik van recht bij een belastingbesparende leaseconstructie waarbij na de herzieningstermijn een fiscale eenheid wordt gevormd, slechts gevolgen voor de handelingen waardoor de fiscale eenheid gevormd kan worden.²⁶⁰ Er vindt geen terugslag plaats naar het moment van aanschaf van de apparatuur. Doordat het vormen van een fiscale eenheid voor de btw geen transactie is, vormt de aandelenoverdracht de betrokken handeling die het belastingvoordeel creëerde. Zodoende zal de fiscale eenheid met betrekking tot die handeling genegeerd moeten worden totdat de huurtermijn verstreken is. Hierdoor zal alsnog het belastingvoordeel ontnomen worden.

Indien de fiscale eenheid binnen de herzieningstermijn wordt gevormd, zou het eveneens mogelijk zijn om het belastingvoordeel te ontnemen door de btw die bij aankoop van de apparatuur is teruggevorderd deels na te heffen. Om dit te voorkomen wordt in de regel de fiscale eenheid pas na de herzieningstermijn gevormd. Wanneer dan misbruik van recht wordt vastgesteld betekent dit mijns inziens niet dat hierdoor de herzieningstermijn niet meer geldt, waardoor alsnog nageheven zou kunnen worden. Dit zou volledig in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel zijn, aangezien de zekerheid van de belastingplichtige omtrent haar economische en juridische handelingen hierdoor in het geding komt. Zo is naar mijn mening de enige mogelijkheid om de normale situatie te creëren, het fiscaal negeren van de fiscale eenheid voor die transactie totdat het huurtermijn verstreken is.

Het belastingvoordeel bij de vorengenoemde leaseconstructies ontstaat doordat de huurvergoeding is vastgesteld op de levensduur welke doorgaans beduidend langer is dan de herzieningstermijn van vijf jaar, waardoor de huurvergoeding lager komt te liggen. Hierdoor zou er gesteld kunnen worden dat er sprake is van een tekortkoming in de wetgeving doordat de

²⁵⁹ Zie paragraaf 4.8. voor de onderbouwing van dit standpunt.

²⁶⁰ Zie paragraaf 4.8. waarin de overeenkomstige visie van A-G Van Hilten wordt besproken.

5. De scheidlijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik

herzieningstermijn voor roerende zaken, die voor de vennootschapsbelasting of de inkomstenbelasting moeten worden geactiveerd en waarop wordt afgeschreven, niet overeenkomt met de werkelijke levensduur. Voor een betere aansluiting bij de praktijk zou dan ook mijns inziens de herzieningstermijn verlengd moeten worden tot tien jaar. Zo verdwijnt de mogelijkheid om een belastingbesparende leasestructuur op te zetten middels het vormen van een fiscale eenheid na vijf jaar. Indien de fiscale eenheid wordt gevormd na de herzieningstermijn zal er doorgaans geen belastingvoordeel in strijd met het beoogde doel van de Richtlijnbevestigingen meer worden behaald, doordat de btw die betaald is gedurende de leaseperiode over de leasevergoedingen, overeen zal komen met de btw die in aftrek is gebracht bij aankoop.

Het Hof van Justitie heeft in het arrest Halifax aangegeven dat vaststelling van misbruik van recht niet moet leiden tot een sanctie. Zodoende moet de terug te betalen belasting, die de belastingplichtige verschuldigd is door het herdefiniëren, worden gecompenseerd met de btw die de belastingplichtige eventueel voldaan heeft bij de oorspronkelijke situatie, aangezien deze btw ten gevolg van de herdefiniëring niet betaald had hoeven worden. Van Doesum geeft in zijn commentaar bij het arrest van het Hof Arnhem van 8 juli 2010 aan dat het herdefiniëren van de situatie eveneens betekent dat de overdrachtsbelastinggevolgen van de oorspronkelijk situatie hersteld moeten worden.²⁶¹ Hij is van mening dat een rechter die zich op het pad van reparatie begeeft, de nationale variant van het misbruikleerstuk zo moet toepassen dat ook voor de overdrachtsbelasting de normale situatie wordt gevormd. Ik ben het met Van Doesum eens dat bij het herdefiniëren van de betrokken transacties eveneens de gevolgen voor de overdrachtsbelasting in ogenschouw moeten worden genomen. Zou er namelijk niet hersteld worden voor de overdrachtsbelasting, dan kan dit mijns inziens beschouwd worden als sanctie en zoals aangegeven moet vaststelling van misbruik van recht hiertoe niet leiden. Het moet slechts leiden tot een verplichting van het terugbetalen van de belasting die ontweken is.

5.7. BEWIJSLAST

Indien tot het oordeel wordt gekomen dat er sprake is van misbruik van recht wordt de Wet, vanwege het herdefiniëren van de transactie, niet toegepast op de transactie zoals deze in beginsel heeft plaatsgevonden. Dit is niet in lijn met de uitgangspunten van de Wet aangezien het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel hierdoor in het geding zijn. Zodoende dient het misbruikleerstuk met grote terughoudendheid te worden ingeroepen en met grote voorzichtigheid te worden getoetst.

²⁶¹ Commentaar A.J. van Doesum bij Hof Arnhem nr. 09/00318, NTFR 2010/1702.

Te ver gepland?!

Op de inspecteur rust de bewijslast om hard te maken dat de constructie (vrijwel) uitsluitend werd ingegeven door fiscale motieven.²⁶² Hiertoe kunnen voorzienbare nadelige effecten van de transactie, welke ontstaan indien het fiscale effect buiten beschouwing wordt gelaten een sterke aanwijzing vormen. Daarnaast kan de inspecteur eventuele gekunsteldheid en ongebruikelijkheid van de transactie aantonen. Indien de inspecteur hard kan maken dat er louter fiscale motieven een rol spelen bij de transactie, is de inbreuk op de uitgangspunten van de Wet legitiem. De belastingplichtige heeft vervolgens wel het recht om het tegendeel aan te tonen middels het leveren van tegenbewijs. Dit is mogelijk door te bewijzen dat een niet-fiscaal motief, zoals het zakelijke motief herstructurering, een meer dan bijkomstige rol heeft gespeeld. Het subjectieve vereiste van het misbruikleerstuk kan gezien worden als een waarborg voor de belastingplichtige, aangezien een belastingplichtige weet met welk doel hij de transactie opzette waardoor hij op dat moment ook wist welk procesrisico hij zou lopen.²⁶³ Levert de belastingplichtige geen tegenbewijs, dan zal de rechter aannemen dat belastingontwijking het wezenlijke doel is.

5.8. CONCLUSIE

De mogelijkheden om een belastingbesparende structuur toe te passen zijn op te delen in vier categorieën. De eerste categorie is 'heffing/niet heffing', de tweede categorie is 'vrijstelling/belaste prestatie' en de derde categorie is 'lage vergoeding'. Daarnaast is er nog de categorie 'laag/hog tarief' te onderscheiden.

Het is op een drietal manieren mogelijk om een structuur dusdanig vorm te geven dat de prestatie niet in de heffing wordt betrokken. Ten eerste door gebruik te maken van een verschil in kwalificatie, ten tweede vanwege het wel of niet invoeren van een 'kan- bepalingen' uit de Richtlijn en ten slotte door een verschil in kwalificatie van de transactie. Gebruikmaking van implementatieverschillen tussen de lidstaten leidt in beginsel niet tot misbruik van recht. Bij de beoordeling of aan het objectieve vereiste wordt voldaan moet de term 'normale handelstransacties' objectief getoetst worden en moet voor het vaststellen van het kunstmatige karakter van de transactie de formele werkelijkheid en de daadwerkelijke uitvoer in ogenschouw worden genomen. Of aan het subjectieve vereiste wordt voldaan kan aan de hand van de werkelijke inhoud en betekenis van de transacties worden bepaald. Bij het bepalen van deze werkelijke betekenis van de transacties vormen verschillende elementen een hulpmiddel vormen, zoals banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard.

Vanwege de vrijstellingsbepalingen zijn er twee mogelijkheden om een belastingvoordeel te behalen. De eerste mogelijkheid is het creëren van het recht op een vrijstelling middels het splitsen van een transactie, dit is op verschillende manieren mogelijk. Van belang is dat de situatie wordt

²⁶² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2007, par.3.5.2.2.

²⁶³ R.E.C.M. Niessen, *'Fraus legis in de 21e eeuw'*, 13 maart 2009, NTFRB 2011-6, par.5.

5. De scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik

gevormd waarbij er louter een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte prestatie en de daarvoor als tegenprestatie ontvangen vergoeding. Daarnaast mag er niet ook een rechtstreeks verband bestaan tussen desbetreffende prestatie en een vergoeding die eigenlijk bedoeld is voor de andere prestatie. Bij de tweede mogelijkheid is het recht op aftrek afwezig bij de uiteindelijke afnemer die louter vrijgestelde prestaties verricht, maar is in de tijd wel aftrek mogelijk. Dit is het geval bij de verschillende leasestructuren. Een leasestructuur is in beginsel niet in strijd met het doel van de Richtlijnbevestigingen. Door vervolgens het voorwerp, de doelstelling en de gevolgen van de handelstransacties op objectieve wijze te beoordelen kan tot een ander oordeel worden gekomen. Voor deze beoordeling kan bekeken worden of de contractvoorwaarden overeenkomen met normale contractvoorwaarden. Hiertoe dient getoetst te worden of de leasevergoeding niet abnormaal laag is en of de transactie geen artificieel karakter heeft. Door een fiscale eenheid na de herzieningstermijn aan te gaan kan de aftrek (gedeeltelijk) definitief worden. Een dergelijke leasestructuur vormt op het moment van afsluiten van de leasecontracten geen misbruik van recht, dit is eventueel pas het geval bij het vormen van de fiscale eenheid. Indien er geen manipulatie plaatsvindt van de hoogte van de leasevergoedingen en de periode waarin over de lease btw verschuldigd is op het moment dat de fiscale eenheid wordt gevormd, zal er geen sprake zijn van rechtsmisbruik.

Een belastingbesparende structuur vanwege een lage vergoeding hoeft niet onmiddellijk tot misbruik te leiden, ondanks het nominaal belastingvoordeel. Pas in gevallen waarbij de vormgeving van de structuur als artificieel moet worden beschouwd, waardoor enige economische realiteit ontbeert en het wezenlijke doel bestaat in het behalen van een belastingvoordeel, kan het misbruikleerstuk worden toegepast.

In de laatste categorie 'hoog/laag tarief' kan een belastingbesparende structuur op worden gezet waarbij de afnemer recht op aftrek heeft voor diensten die onder het verlaagde tarief vallen in plaats van een vrijstelling, zodat degene die levert recht op aftrek van de btw over de bouwkosten verkrijgt. Bij een dergelijke structuur wordt er mijns inziens door de betrokken partijen slechts gebruik gemaakt van hun recht om de fiscaal meest gunstige route te kiezen. Dit maakt dat er geen sprake is van rechtsmisbruik.

Bij de beoordeling of er sprake is van een belastingvoordeel dat in strijd is met het beoogde doel van de Richtlijnbevestiging kan de vormgeving van de transactie getoetst worden aan zakelijke verkeersopvattingen. Indien blijkt dat de transactievorm gebruikelijk is, is de btw die wordt geheven over de verhuurvergoeding de norm. Deze norm wijzigt niet doordat na een bepaalde tijd een fiscale eenheid wordt gevormd.

Indien misbruik van recht is vastgesteld, moet de 'normale' situatie worden gecreëerd middels het herdefiniëren van de handelingen waarmee het misbruik gepaard is gegaan. Mijns

Te ver gepland?!

inziens wordt met het begrip 'de betrokken handelingen', die handelingen bedoeld waardoor het voordeel daadwerkelijk wordt verkregen en hoeft er bij het herdefiniëren niet naar het geheel van transacties te worden gekeken. In geval van een leasestructuur waarbij een fiscale eenheid wordt gevormd, zal de fiscale eenheid met betrekking tot die handeling genegeerd moeten worden totdat de huurtermijn verstreken is. Voor een betere aansluiting bij de praktijk zou mijns inziens de herzieningstermijn verlengd moeten worden tot tien jaar. Daarnaast is van belang dat vaststelling van misbruik van recht niet moet leiden tot een sanctie. Zodoende moet een belastingplichtige eventueel ook worden gecompenseerd voor de overdrachtsbelasting.

Indien de inspecteur van mening is dat er sprake is van misbruik van recht, dan moet hij hard maken dat de constructie (vrijwel) uitsluitend werd ingegeven door fiscale motieven. De belastingplichtige heeft het recht om het tegendeel aan te tonen middels het leveren van tegenbewijs.

6. SLOTCONCLUSIE

Sinds een aantal jaren is duidelijk dat, ondanks het objectieve karakter van de btw en de subjectieve maatstaf van heffing, er sprake kan zijn van misbruik van recht binnen de btw. Het misbruikleerstuk binnen de btw is in de afgelopen jaren sterk ontwikkeld in de Europese en Nederlandse jurisprudentie. Deze ontwikkeling heeft veel vragen doen oproepen, zo heeft het tot grote onrust in de praktijk geleid omtrent al bestaande btw besparende structuren. Om meer duidelijkheid te creëren wordt in deze scriptie de volgende probleemstelling onderzocht: *Is er een duidelijke scheidslijn te onderkennen tussen belastingplanning en misbruik van recht in de Btw?*

Om deze probleemstelling te kunnen beantwoorden is hiertoe aangevangen met een bespreking van het communautaire leerstuk misbruik van recht en het nationale leerstuk *fraus legis*, welke vervolgens met elkaar vergeleken zijn. Het nationale leerstuk moet voldoen aan het communautaire leerstuk, aangezien het EU recht van hogere orde is dan het nationale recht. Uit de vergelijken valt mijns inziens af te leiden dat de voorwaarden die worden gesteld aan toepassing van het communautaire leerstuk misbruik van recht overeen komen met de voorwaarden die *fraus legis* kent. Daarnaast zit er ook geen verschil in de rechtsgevolgen van beide leerstukken. Mijn conclusie is derhalve dat de inhoud van deze begrippen elkaar volledig dekken.

In het daaropvolgende hoofdstuk zijn, naast de beschrijving van het btw-systeem, verschillende methoden van bestrijding van rechtsmisbruik binnen de btw besproken, namelijk het misbruikleerstuk en reparatiewetgeving. Zo heeft de Staatssecretaris in het verleden een wetsvoorstel ingediend om btw constructies met roerende zaken te bestrijden op grond waarvan in specifieke gevallen de ‘normale waarde’ als maatstaf van heffing mag worden gehanteerd. Ten tijde van het opstellen van het wetsvoorstel deed het Europese Hof uitspraak in de zaak Halifax waaruit bleek dat het leerstuk misbruik van recht binnen de btw toegepast kan worden. Als reactie hierop is het wetsvoorstel aangehouden totdat er meer duidelijkheid bestaat over de wijze waarop de Hoge Raad deze Europese rechtspraak zal toepassen. Naar mijn mening is dit een juiste beslissing. Aangezien het toepassingsbereik van misbruik van recht groter is en door een anti-misbruikbepaling een vicieuze cirkel van reparatie en constructie kan ontstaan.

In hoofdstuk vier is de ontwikkeling van het leerstuk misbruik van recht in de Europese en Nederlandse jurisprudentie van de btw besproken. Om misbruik van recht vast te kunnen stellen moet aan twee vereisten worden voldaan. De eerste, objectieve, vereiste is dat de transacties ertoe lijden dat in strijd met het beoogde doel van de bepaling een belastingvoordeel wordt toegekend, welke onder ‘normale transacties’ niet verkregen zou worden. Voor de tweede subjectieve vereiste moet uit objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel er in is gezeten om een belastingvoordeel te behalen. Het is mogelijk dat naast het verkrijgen van een belastingvoordeel, ook andere verklaringen bestaan. Bij de beoordeling van het karakter van de transactie kan de

Te ver gepland?!

nationale rechter de banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de betrokken ondernemers in ogenschouw nemen. Blijkens het arrest RBSD kan een belastingvoordeel welke is ontstaan door implementatieverschillen niet ontzegd worden op grond van misbruik. Daarnaast volgt uit het arrest Weald Leasing dat het voordeel dat wordt verkregen door een leasetransactie op zichzelf bezien onvoldoende is om misbruik vast te stellen. Naar mijn mening zijn de voordelen die onder het begrip belastingvoordeel vallen op te splitsen in twee categorieën, namelijk een categorie die is strijd met het doel van de Richtlijn is en een categorie die dit niet is. Onder de tweede categorie valt het voordeel behaald door gespreide betaling bij een leasestructuur, ook wel het financieringsvoordeel. Er kan bij een leasestructuur alsnog sprake van misbruik van recht zijn indien de contractvoorwaarden in strijd met het doel van de relevante bepalingen zijn en de betrokkenheid van bepaalde partijen ertoe leidt dat toepassing van een anti-misbruikbepaling gefrustreerd wordt. Uit hoofdstuk vier volgt dat uit de rechtspraak tot heden duidelijke richtlijnen zijn op te maken voor het beoordelen of er sprake is van misbruik van recht bij verschillende btw-constructies en hoe vervolgens het herdefiniëren moet plaatsvinden. Deze richtlijnen zijn in hoofdstuk vijf uitgediept. Er bestaat wel nog enige discussie omtrent de beoordeling van de vraag of er sprake is van misbruik van recht bij een ziekenhuisleasestructuur waarbij een fiscale eenheid na enige tijd wordt gevormd. Mijns inziens is er in het geval dat er bij een dergelijke structuur na de herzieningstermijn een fiscale eenheid wordt gevormd pas op dat eventueel sprake van misbruik van recht, doordat er dan een belastingvoordeel behaald kan worden dat in strijd is met het doel van de Richtlijn bepalingen waardoor aan het objectieve vereiste wordt voldaan. Het is daarnaast mogelijk dat door vorming van de fiscale eenheid er gemanipuleerd wordt met de hoogte van de vergoedingen voor de verhuur en de periode waarin over de verhuur btw verschuldigd, zodat de partijen niet meer hard kunnen maken dat niet-fiscale overwegingen een meer dan bijkomende rol speelden. Zo wordt er eveneens aan het subjectieve vereiste voldaan. De rechtshandelingen die vooraf gingen aan de transacties die er toe leiden dat aan de voorwaarden van een fiscale eenheid wordt voldaan kunnen geen misbruik van recht vormen doordat er op dat moment geen belastingvoordeel werd behaald. Zodoende hoeven ze niet mee worden genomen bij het herdefiniëren van de transacties. Het herdefiniëren van de transacties moet naar mijn mening gebeuren middels het wegdenken van de fiscale eenheid, omdat dit de transactie is waarmee het misbruik gepaard is gegaan.

Na de bespreking van de jurisprudentie is in hoofdstuk vijf beoordeeld waar de scheidslijn tussen belastingplanning en rechtsmisbruik ligt en welke factoren hierbij van belang zijn. De mogelijkheden om een belastingbesparende structuur toe te passen is op te delen in vier categorieën. De eerste categorie is 'heffing/niet heffing', de tweede categorie is 'vrijstelling/belaste prestatie' en de derde categorie is 'lage vergoeding'. Daarnaast is er nog de categorie 'laag/hog

6. Slotconclusie

tarief te onderscheiden. Binnen de eerste categorie is het mogelijk om middels gebruikmaking van implementatieverschillen tussen de lidstaten te bewerkstelligen dat de prestatie niet in de heffing wordt betrokken. Een dergelijke structuur leidt in beginsel niet tot misbruik van recht.

Het is mogelijk recht op een vrijstelling te gecreëerd middels het splitsen van een transactie. Hierbij is het van belang dat de situatie wordt gevormd waarbij er louter een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte prestatie en de daarvoor als tegenprestatie ontvangen vergoeding. Daarbij mag er niet ook een rechtstreeks verband bestaan tussen desbetreffende prestatie en een vergoeding die eigenlijk bedoeld is voor de andere prestatie. Bij de tweede mogelijkheid binnen de tweede categorie 'vrijstelling/belaste prestatie' om een belastingbesparende structuur op te zetten is het recht op aftrek afwezig bij de uiteindelijke afnemer die louter vrijgestelde prestaties verricht, maar is in de tijd wel aftrek mogelijk bij een tussengeschoven partij. Dit is het geval bij de verschillende leasestructuren. Een leasestructuur is in beginsel niet in strijd met het doel van de Richtlijnbevestigingen. Door vervolgens het voorwerp, de doelstelling en de gevolgen van de handelstransacties op objectieve wijze te beoordelen kan tot een ander oordeel worden gekomen. Voor deze beoordeling kan bekeken worden of de contractvoorwaarden overeenkomen met normale contractvoorwaarden. Hiertoe dient getoetst te worden of de leasevergoeding niet abnormaal laag is en dat de transactie geen artificieel karakter heeft. Door een fiscale eenheid na de herzieningstermijn aan te gaan kan de aftrek (gedeeltelijk) bij een tussengeschoven partij definitief worden. Zoals hiervoor aangegeven vormt een dergelijke leasestructuur op het moment van het afsluiten van de leasecontracten geen misbruik van recht, dit is eventueel pas het geval bij het vormen van de fiscale eenheid.

Een belastingbesparende structuur vanwege een lage vergoeding hoeft niet onmiddellijk tot misbruik te leiden, ondanks het nominaal belastingvoordeel. Pas in gevallen waarbij de vormgeving van de structuur als artificieel moet worden beschouwd waardoor enig economische realiteit ontbeert en het wezenlijke doel bestaat in het behalen van een belastingvoordeel, kan het misbruikleerstuk worden toegepast.

In de laatste categorie 'hoog/laag tarief' is het mogelijk een belastingbesparende structuur op te zetten doordat een verhuurdienst vrijgesteld is, terwijl gelegenheid tot sportbeoefening belast is tegen het lage tarief. Door deze laatste dienst te laten verrichten door degene die investeert in een sportaccommodatie is alsnog aftrek van de investeringsbtw mogelijk, terwijl dit bij verhuur van de accommodatie niet mogelijk zou zijn. Bij een dergelijke structuur wordt er mijns inziens door de betrokken partijen slechts gebruik gemaakt van hun recht om de fiscaal meest gunstige route te kiezen, welke door de wetgeving wordt geboden. Het gebruik maken van dat keuzerecht kan geen misbruik van recht vormen.

Te ver gepland?!

Voor alle constructievormen geldt dat bij de beoordeling of een transactie aan het objectieve vereiste voldoet de term 'normale handelstransacties' objectief getoetst moet worden en voor het vaststellen van het kunstmatige karakter van de transactie moet de formele werkelijkheid en de daadwerkelijke uitvoer in ogeschouw worden genomen. Het subjectieve vereiste kan getoetst worden door de werkelijke inhoud en betekenis van de transacties te beoordelen. Hiertoe kan naar banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard worden gekeken. Het beoordelen of er sprake is van een belastingvoordeel dat in strijd is met het beoogde doel van de Richtlijnbevestiging kan middels het toetsen van de vormgeving van de transactie aan zakelijke verkeersopvattingen. Indien blijkt dat de transactievorm gebruikelijk is, is de btw die wordt geheven over de verhuurvergoeding de norm. Deze norm wijzigt niet doordat na een bepaalde tijd een fiscale eenheid wordt gevormd.

Indien de rechter vaststelt dat de constructie (vrijwel) uitsluitend werd ingegeven door fiscale motieven en de belastingplichtige het tegendeel niet heeft kunnen aantonen wordt tot het oordeel misbruik van recht gekomen. Als gevolg moet de 'normale' situatie worden gecreëerd middels het herdefiniëren van de handelingen waarmee het misbruik gepaard is gegaan. Mijns inziens wordt met het begrip de betrokken handelingen, die handelingen bedoeld waardoor het voordeel daadwerkelijk wordt verkregen en hoeft er bij het herdefiniëren niet naar het geheel van transacties worden gekeken. Dit betekent voor de lease constructies waarbij na de herzieningstermijn een fiscale eenheid wordt gevormd dat de fiscale eenheid met betrekking tot die handeling genegeerd moeten worden totdat de huurtermijn verstreken is.

Met inachtneming van het voorgaande volgt dat er geen duidelijke scheidslijn te onderkennen is tussen belastingplanning en misbruik van recht. Wel volgt uit de jurisprudentie een aantal guidelines die in het grijze gebied tussen belastingplanning en rechtsmisbruik een houvast kunnen bieden voor een belastingplichtige, zodat voorkomen kan worden dat er bij belastingplanning de situatie ontstaat dat de grens door te ver planning wordt overschreden en men in de gevarezone van het misbruikleerstuk komt. Zo zijn er verschillende aspecten die bij alle vormen van een belastingbesparende structuur in ogeschouw moeten worden genomen, zoals het voorkomen de desbetreffende transactie een artificieel karakter heeft. Om dit te bewerkstelligen bestaan weer andere hulpmiddelen. Het is mogelijk om deze aspecten verder in kaart te brengen door bij een vervolgonderzoek de jurisprudentie van buitenlandse nationale gerechtelijke instanties en buitenlandse literatuur mee te nemen.

Ten slotte merk ik op dat er naast het in de strijd brengen van het leerstuk misbruik van recht er verschillende methoden bestaan om belastingbesparende constructies te kunnen bestrijden door aanpassingen te maken in de wetgeving. Zo zou mijns inziens voor een betere aansluiting bij de praktijk de herzieningstermijn van roerende investeringsbedrijfsmiddelen, die voor de

6. Slotconclusie

vennootschapsbelasting of de inkomstenbelasting moeten worden geactiveerd en waarop wordt afgeschreven, verlengd moeten worden tot tien jaar. Op die manier wordt de mogelijkheid om een belastingvoordeel te behalen middels het opzetten van een leaseconstructies waarbij na vijf jaar een fiscale eenheid wordt gevormd sterk ingeperkt.

Tot slot wil ik nog kort stil staan bij de ethische kwestie die speelt bij het opzetten van belastingbesparende structuren. Belastingplichtigen hebben, zoals meerdere malen hiervoor aangegeven, het recht om de fiscaal meest gunstige route te kiezen, maar de vraag die hierbij op komt is hoever ze hier vanuit ethisch oogpunt in mogen gaan. Happé geeft in zijn afscheidsrede aan dat van belastingplichtigen ook wordt verwacht dat ze hun 'fair share' bijdragen aan de samenleving.²⁶⁴ Maar in de adviespraktijk wordt dit punt nogal eens uit het oog verloren en gaat het alleen om het opzetten van een constructie die juridisch aanvaardbaar is en leidt tot een zo laag mogelijke belastingdruk. Hierbij worden constant de grenzen van de (Europese) wetgeving en de mazen in de wet opgezocht. Daargelaten dat de ondernemer die het onderste uit de kan wil hebben, vaak de deksel (van het misbruikleerstuk) op zijn neus krijgt, hebben mijns inziens belastingplichtigen weliswaar het recht om de mogelijkheden te benutten om belastingbesparende structuren op te zetten, welke mogelijkheden onder meer vanwege de (gebrekkige) wetgeving bestaan, maar is het hierbij naar mijn mening ook van belang dat wel op een ethische manier wordt omgegaan met deze mogelijkheden, aangezien belastingplichtigen ook profiteren van de investeringen die door de overheid worden gedaan met de belastinggelden.

²⁶⁴ R.Happé, 'Ethiek in belastingrecht', Het Financiële Dagblad, 21 mei 2011.

Te ver gepland?!

LITERATUURLIJST

Hof van Justitie EG

- HvJ EG 5 februari 1963, zaak 26/62 (*Van Gend & Loos*), *Jur.* 1963.
- HvJ EG 11 oktober 1977, C-125/76 (*Cremer*), *Jur.* 1977, 1593.
- HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (*Hong Kong*), *BNB* 1982/311*.
- HvJ EG 6 oktober 1982, zaak 283/81 (*Cilfit*), *Jur.* 1982.
- HvJ EG 26 maart 1987, zaak nr. 235/85 (*Commissie/Nederland*), *FED* 1987/341.
- HvJ EG 3 maart 1993, C-8/92 (*General Milk Products Gmb*), *Jur.* blz. 1-779.
- HvJ EG 15 februari 1996, zaak C 63/93 (*Duff*).
- HvJ EG 12 maart 1996, zaak C-441/93 (*Pafitis*), *NJ* 1997/173
- HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-367/96 (*Kefalas*), *NJ* 1999/239.
- HvJ EG 16 juli 1998, zaak C-264/96 (*ICI*), *BNB* 1998/420
- HvJ EG 25 februari 1999, zaak C-349/96 (*CPP*), *BNB* 1999/224 c*
- HvJ EG 9 maart 1999, C-212/97 (*Centros*), *NJ* 2000/48.
- HvJ 14 december 2000, C-110/99 (*Emsland-Stärke*) *BNB* 2003/169.
- HvJ EG 8 maart 2001, gevoegde zaken C-397/98, C-401/98 (*Metallgesellschaft, Hoechst AG en Hoechst Ltd*) *Jur.* 2001, p.I-01727.
- HvJ EG 29 april 2004, gevoegde zaken C-487/01 en C-7/02 (*Gemeente Leusden en Holin*), *BNB* 2004/260.
- HvJ EG 15 juli 2004, gevoegde zaken C-37/02 en C-38/02 (*Di Lenardo Adriano en Dilexport*).
- HvJ EG 26 april 2005 C-376/02(*Goed Wonen II*), *V-N* 2005/23.16.
- HvJ EG 27 oktober 2005, zaak 41/04 (*Levob Verzekeringen en OV Bank*), *BNB* 2006/11.5.
- HvJ EG 13 december 2005, zaak C466/03 (*Marks&Spencers*), *BNB* 2006/72 c.
- HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170.
- HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-223/03 (*Huddersfield*), *BNB* 2006/171.
- HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-419/02 (*Bupa Hospitals*), *BNB* 2006/172.
- HvJ EG 30 maart 2006, zaak C-184/04 (*Uudenkaupungin*), *VN* 2006/18.25.

Te ver gepland?!

- HvJ EG 12 september 2006, zaak C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), *BNB* 2007/54.
- HvJ EG 14 juni 2007, zaak C-434/05 (*Horizon College*), *NTFR* 2007/1088.
- HvJ EG 5 juli 2007, C-321/05 , (*Kofoed*), *V-N* 2007/3412.
- HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (*Part Service*), *BNB* 2009/1.
- HvJ EG 22 december 2010, zaak C-103/09 (*Weald Leasing*), *VN* 2011/8.18.
- HvJ EG 22 december 2010, zaak C-277/09 (*RBSD*), *VN* 2011/8.19.

- Conclusie AG Saggio, HvJ EG 23 maart 2000, zaak C-373/97 (*Dionysios*), *NJ* 1997/173.
- Conclusie AG Maduro, HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*) *BNB* 2006/170.

Hoge Raad

- HR 26 mei 1926, *NJ* 1926, 723.
- HR 27 december 1967, nr. 15 772, *BNB* 1968/80.
- HR 22 juli 1982, nr. 20 953, m. nt Hofstra, *BNB* 1982/243.
- HR 8 juni 1983, nr. 21 630, m. nt H.J. Hofstra, *BNB* 1983/236.
- HR 16 mei 1984, nr. 22 246, m. nt Ploeger, *BNB* 1984/212.
- HR 6 maart 1991, nr. 25 009, *BNB* 1991/219.
- HR 3 november 1999, nr. 34 829, *BNB* 2003/23.
- HR 25 oktober 2000, nr. 35 957, m.nt. J.A.G. van der Geld, *BNB* 2001/123.
- HR 11 juli 2008, nr.43 476, *BNB* 2008/266.

- Noot Finkenspier bij HR 16 september 1992, *BNB* 1993/223c.
- Conclusie AG Van Hilten, 30 juni 2011, nr.09/03079, *LJN* BR4476.
- Conclusie AG Van Hilten, 30 juni 2011, nr.10/02878, *LJN* BR4542.
- Conclusie AG Van Hilten, 14 april 2011, nr. 09/03203, *LJN*: BQ4228.
- Conclusie AG Van Hilten, 1 oktober 2009, nr. 08/05317, *VN* 2009/65.17

Hoven

- Hof Amsterdam 17 november 2008, nr. 37 643, *VN-V* 2008/264.10.
- Hof Den Haag 26 juni 2009, nr. BK-08/00333, *VN-V* 2009/145.13.
- Hof Den Bosch 10 juli 2009, nr. 08/00371, *VN* 2009/49.1.4.
- Hof Arnhem 3 augustus 2010, nr. 09/0036, *VN-V* 2010/194.37.

- Commentaar Doesum, van A.J., bij Hof Arnhem nr. 09/00318, *NTR* 2010/1702.

Boeken

- Cursus Belastingrecht deel Omzetbelasting, online geraadpleegd.
- Cursus Belastingrecht deel Europees belastingrecht, online geraadpleegd.
- Cursus Belastingrecht deel Formeel Belastingrecht, online geraadpleegd.
- Dongen, van A. *'De harmonisatie van de btw'*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, deel 2, Sdu Uitgever: Amersfoort 2007, par.1.2.3
- Van Hilten, M.E. & Van Kesteren, H.W.M., *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2007.

Artikelen

- Dijkstra, K. & Duiker, I.M., *'Misbruik van recht in de btw; update laatste ontwikkelingen'*, Btw-bulletin afl.1 januari 2011.
- Ettema, C.M., *'Kunstmatige constructies met btw-voordeel'*, *NTR* 2008/28.
- Happé, R., *'Ethiek in belastingrecht'*, Het Financiële Dagblad, 21 mei 2011.
- Herwaarden, van C., & Mulder T., *'ING ontwijkt btw-afdracht'*, Het Financiële Dagblad 22 maart 2010.
- Ijzerman, R.L.H., *'Over fraus legis'*, *TFB* 2002/11-12.
- Ketner, L., *'Sport en btw: de wedstrijd van de dag'*, *NTR* 2011/1463.
- Lamers, J.J.M., *'Wetsontduiking in de omzetbelasting'*, *WFR* 1995/384.
- Merks, P.F.E.M., *'Belastingontduiking, -ontwijking en -planning'*, (deel 1), *MBB* 2006/09.
- Niessen, R.E.C.M., *'Fraus legis in de 21e eeuw'*, *NTRB* 2011-6.
- Nieuwenhuizen, J.H.M., *'Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de BTW'*, 17 december 2003, *WFR* 2003/1975.

Te ver gepland?!

- Paardt, van der R.N.G, 'Misbruik van recht in de btw; de euforie voorbij?', NTFR 2011/1858.
- Soltysik, M.W.C., 'Misbruik, sale and lease van roerende zaken en de lageprijs-variant met onroerende zaken', WFR 2008/158.
- Soltysik M.W.C., 'Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax', MBB 2008/05.
- Voorn, T., 'Vreemd is niet gek', Btw-brief 2011/29.
- Zijlstra, P.F., 'Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting', WFR 2011/167.

Parlementaire stukken

- *Kamerstukken II* 2004/2005, 1 april 2005, 30 061, nr.3.
- Memorie van Toelichting, *Kamerstukken II* 2004/2005, 30 061, nr. 3.
- Beschikking 2006/181/EG van de Raad, 27 februari 2006, *PbEG* 2006 L 65.
- Nota n.a.v. Het Nader Verslag, *Kamerstukken II* 2006/2007, 30 061, nr.11.
- Antwoorden Minister van Financiën op Kamervragen, 1 juli 2010, *V-N V* 2010/145.13.
- Brief Staatssecretaris van Financiën, 22 december 2010, nr. DGB 2010/8308 U.
- Uitvoeringsverordening (EU), nr. 282/2011 door de Raad van de Europese Unie, 15 maart 2011.
- Brief Staatssecretaris van Financiën, 17 mei 2011, nr. DGB/2011/2538U.

Overig

- Geppaart, 'Fiscale rechtsvinding', Proefschrift, Amsterdam: FED 1965.
- Persbericht van ministerie van Financiën, 29 juli 1987, nr. 87/222, *V-N* 1987/1768.
- Langereis, C. J., 'Fiscale werkelijkheid' (oratie Leiden), Deventer: Kluwer, 1988.
- Ijzerman R.L.H., 'Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht', Proefschrift, 1991.
- Kesteren, H.W.M. van, 'Misbruik van recht in de omzetbelasting', (oratie), Deventer: Kluwer, 2004.
- Court of Appeal, 18 juli 2005, zaak nr. C3/2004/2013 (*Debenhams retail*), te vinden op: <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2005/892.html>.
- Mededinging Commissie van de Europese Gemeenschappen, 10 december 2007, nr. 785.
- Vakstudie Nieuws, Wet Omzetbelasting 1986, Artikelgewijs Commentaar, art. 8, punt 97.8.2.