

ERASMUS UNIVERSITEIT

NADRUK VERBODEN

Erasmus School of Economics

Fiscaal Economisch Instituut (FEI)

"Waar een wil is, is een weg"

*Een kritische beschouwing over het tegengaan van belastingontwijking binnen de wet op de
Omzetbelasting*

Naam: Joris van Wamelen
Studentnummer: 336656
Begeleider: Prof. Dr. R.N.G. van der Paardt
Datum: 26 februari 2015

Voorwoord

Deze masterscriptie is geschreven naar aanleiding van een onderwerp dat aanbod kwam bij het vak capita selecta btw bij het Master programma Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit.

Binnen dit vak kwam het onderwerp misbruik van recht naar voren wat bij mij direct interesse opwekten gelet op het actuele karakter van dit onderwerp. Er gaat namelijk geen dag voorbij waarop er geen geluiden te horen zijn over de fiscale planning van bedrijven. Nu spelen die verhalen zich veelal af op het terrein van de Vennootschapsbelasting maar binnen de Omzetbelasting zijn deze problemen evenzeer aanwezig, echter naar mijn idee veel minder bekend. Zodoende dat ik mijn masterscriptie wijd aan dit onderwerp en wel met de vraag in mijn achterhoofd of het heden ten dagen nog mogelijk is om succesvol een btw besparende constructie te implementeren.

Prof. Dr. R.N.G. van der Paardt, docent van de opleiding Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit, heeft mij bij het uitvoeren van het onderzoek begeleid en heeft het eindresultaat mede helpen beoordelen.

De vraagstelling die ik gekozen heb voor mijn masterscriptie betreft een kritische beschouwing over het tegengaan van belastingontwijking binnen de wet op de Omzetbelasting. Waarbij het doel van het onderzoek is te onderzoeken of btw besparende constructies doeltreffend bestreden kunnen worden middels het daarvoor ontwikkelde misbruik van recht leerstuk.

Mijn keuze voor dit onderwerp is gebaseerd op het feit dat de Wet op de omzetbelasting mij, in mijn studieperiode, het meest heeft aangesproken. Het was voor mij dus een logische keus een onderwerp te zoeken in die wet.

Ik heb met veel plezier gewerkt aan dit onderzoek en ik hoop dat de verkenning die ik geschreven heb ook andere mensen meer inzicht zal geven in dit vraagstuk.

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-generaal
AG	Aktiengesellschaft (NV)
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Btw-richtlijn 2006/112/EG
CV	Commanditaire vennootschap
EU	Europese Unie
FBN	Fiscale Berichten voor het Notariaat
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung (BV)
HR	Hoge Raad
Hof	Gerechtshof
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
Ltd	Private limited company (BV)
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
MVO	Maatschappelijk verantwoord ondernemen
MvT	Memorie van Toelichting
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
OCED	Organisation for Economic Co-operation and Development
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemersrecht
TFB	Tijdschrift Formeel Belastingrecht
Plc	Public limited company (NV)
RH	Richtige heffing
Staatssecretaris	Staatssecretaris van Financiën
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
WPO	Wet op het primaire onderwijs
WVO	Wet op het voortgezet onderwijs

Samenvatting

"Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit - In strijd met de wet handelt, wie datgene doet wat de wet verbiedt. De wet ontduikt echter, wie met behoud van de letter van de wet de strekking ervan omzeilt."

Uit dit citaat, uit de digesta, blijkt dat er een duidelijk onderscheid moet worden gemaakt tussen, het bij de wet verboden, belastingontduiking en, onder omstandigheden geoorloofde, belastingontwijking. Bij belastingontwijking is sprake van handelen door een belastingplichtige die erop is gericht een belastinglast te drukken zonder dat sprake is van een strafbaar feit. Bij belastingontwijking gaat het namelijk, in tegenstelling tot belastingontduiking, om het legaal gebruik maken van de wetsbepalingen en dus een handeling binnen de grenzen van de wet. De legaliteit van belastingontwijking ontstaat uit het simpele feit dat bepaalde transacties of handelingen die worden verricht, waardoor belastingvoordeel ontstaat, niet als verboden handeling worden aangemerkt in de belastingwetgeving.

Toch zou belastingontwijking ook omschreven kunnen worden als het op een enigszins gekunstelde wijze besparen van belasting. Dan wel het slechts geografisch of in de tijd verplaatsen van activiteiten waardoor belasting wordt bespaard. Instinctief krijg je bij dit laatste al het gevoel dat dit niet helemaal de bedoeling kan zijn en dat is dan ook juist. In sommige gevallen kan het namelijk zo zijn dat bepaalde (rechts)handelingen wel binnen het wettelijk kader vallen maar dat deze dan in strijd zijn met het doel en strekking van de wet en alleen gedaan zijn met het oog op de verkrijging van een belastingvoordeel.

Om de fiscus nu de mogelijkheid te bieden om voorgaande (rechts)handelingen te bestrijden is, op nationale basis, het leerstuk van *fraus legis* en, op Europese basis, het leerstuk van misbruik van recht ontwikkelt. Bij de invulling van de bovenstaande leerstukken is het van belang in de gaten te houden dat een belastingplichtige niet zomaar geconfronteerd kan worden met bepaalde wet- of regelgeving. Dit is een uitvloeisel van de Europese grondbeginselen en dan in het bijzonder van het rechtszekerheidsbeginsel. Als gevolg van het rechtszekerheidsbeginsel is het een belastingplichtige, op grond van het hem kenbare EU recht, mogelijk de fiscaal voordeligste weg te kiezen. Het is namelijk zo dat het rechtszekerheidsbeginsel met zich meebrengt dat een belastingplichtige erop mag vertrouwen dat als hij in aanmerking komt voor een bepaald fiscaal voordeel hij hier ook gebruik van kan

maken zonder dat hem daarbij iets in de weg staat. Dit is alleen niet het geval wanneer er sprake is van misbruik of fraude. In dat geval zal het rechtszekerheidsbeginsel aan de kant worden gezet en kan de misbruiker niet meer vertrouwen op de voorzienbaarheid van het recht.

In 2006 is het arrest Halifax geweest, uit dit arrest kwam naar voren dat btw besparende constructies binnen de btw middels het misbruik van recht leerstuk bestreden kunnen worden. Uit dit arrest kwam ook naar voren dat indien de inspecteur gebruik wenst te maken van het misbruik van recht leerstuk hij zal moeten bewijzen dat de onderhavige (rechts)handelingen cumulatief voldoen aan twee voorwaarden. Ten eerste moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen en ten tweede moet er een belastingvoordeel zijn behaald in strijd met het doel en de strekking van de wet. Wanneer de inspecteur bewijs heeft geleverd dat aan beide voorwaarden is voldaan dan is sprake van misbruik van recht en zullen de daarop betrekking hebbende (rechts)handelingen zodanig moeten worden geherdefinieerd dat er geen sprake meer is van misbruik.

Nederland blijft hierbij, net als andere lidstaten binnen Europa, geconfronteerd worden met belastingplichtigen die in toenemende mate gebruik maken van btw besparende constructies. Deze constructies worden veelal opgezet door of ten behoeve van niet-belastingplichtige rechtspersonen of belastingplichtigen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend prestaties verrichten die zijn vrijgesteld van btw heffing. Hierbij geldt dat de groep ondernemers die zich hiermee bezighoudt geen btw over hun output-/verkoopprestaties hoeft af te dragen. Daar staat wel tegenover dat zij daardoor ook geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Dergelijke ondernemers kunnen als het ware aangemerkt worden als zijnde eindgebruikers bij wie, volgens de btw-richtlijn, de uiteindelijke btw hoort te drukken. Juist dit laatste noopt die ondernemers een weg te zoeken waardoor er wel recht op aftrek ontstaat.

Deze problematiek was vooral in de periode voorafgaande aan het arrest Halifax nijpend, gezien het feit dat btw besparende constructies binnen de btw niet middels de bestaande rechtsmiddelen bestreden konden worden. Dit dreef de overheid er dan ook toe maatregelen te treffen om deze constructies toch te kunnen bestrijden. Uiteindelijk resulteerde dit in 2005 tot een reparatiewetgeving in de vorm van een wetsvoorstel ter bestrijding van btw constructies met (on)roerende zaken. Dit wetsvoorstel werd echter uitgesteld in afwachting van een nadere afweging als gevolg van de te verwachten uitspraken van het Hof van Justitie over de

feitelijke toepassing van het misbruik van recht leerstuk in de btw in relatie tot de bestrijding van btw besparende constructies. Het wetsvoorstel is thans nog steeds een slapend wetsvoorstel en het is nog maar de vraag of het ooit nog ingevoerd zal worden.

Uit dit laatste kan de conclusie getrokken worden dat de regering het niet meer nodig heeft geacht een dergelijk wetsvoorstel in te voeren. Een logische beredenering hiervoor zou zijn dat een wetsvoorstel ter bestrijding van btw besparende constructies niet meer nodig is omdat sinds het arrest Halifax btw besparende constructies doeltreffend, lees succesvol, bestreden kunnen worden middels het misbruik van recht leerstuk. De vraag is echter nu of deze redenering correct is.

Voor wat betreft de ziekenhuisconstructie geldt dat deze btw besparende constructie, voor zover te overzien, doeltreffend middels het misbruik van recht leerstuk bestreden kan worden. Dit omdat, zo oordeelde het Hof, de ziekenhuisconstructie alleen is ingegeven met het wezenlijke doel om een belastingvoordeel te behalen en deze in strijd is met het doel en de strekking van de wet. Binnen de Wet OB is namelijk het uitgangspunt dat de omzetbelasting, die aan een ziekenhuis in rekening wordt gebracht ter zake van de aanschaffing van goederen of diensten, gelet op de aard van de prestaties van het ziekenhuis, niet of nagenoeg niet voor aftrek in aanmerking komt. Door de ziekenhuisconstructie wordt, aldus het Hof, de omzetbelastingdruk op de prestaties van het ziekenhuis aanzienlijk gereduceerd. Dit laatste is een onwenselijk gegeven gezien het doel en de strekking van de wet om ziekenhuizen vrij te stellen van omzetbelasting en ziekenhuizen zo ook niet in staat te stellen om voorbelasting in aftrek te brengen. Dit heeft er dan ook in geresulteerd dat de Hoge Raad van oordeel is dat bij de ziekenhuisconstructie sprake is van misbruik van recht en zodoende de daarmee samenhangende (rechts)handelingen geherdefinieerd moeten worden.

Bij de Zwitserlandroute ligt het allemaal iets gecompliceerder. Deze constructie, geïmplementeerd door financiële instellingen, kan niet zondermeer bestreden worden middels het misbruik van recht leerstuk. Dit blijkt uit uitspraken van de Staatssecretaris die over de constructie opmerkt dat indien sprake is van een reële opzet waarbij niet fiscale maar commerciële overwegingen leidend zijn geweest de Belastingdienst geen mogelijkheden heeft om corrigerend op te treden. Echter dit meldde de Staatssecretaris nadat hij had aangegeven dat indien door een financiële instelling gebruik wordt gemaakt van een dergelijke constructie deze mogelijk bestreden kan worden middels het misbruik van recht leerstuk. Hieruit is op te maken dat het eigenlijk alle kanten op kan gaan mocht een financiële instelling gebruik

maken van de Zwitserlandroute en de Belastingdienst besluiten om hierbij in te grijpen. Ondanks dat deze constructie mogelijk niet bestreden kan worden, wordt door geen enkele Nederlandse financiële instelling meer gebruik gemaakt van een dergelijke constructie. Hieraan ligt waarschijnlijk ten grondslag dat financiële instellingen niet in een negatief daglicht willen worden gesteld als uitkomt dat zij gebruik maken van een btw besparende constructie. Heden ten dage kan dit waarschijnlijk meer schade doen dan dat het belastingvoordeel oplevert. Zo kunnen constructies niet alleen middels het misbruik van recht beginsel worden bestreden maar ook door een beroep op het ethisch handelen.

Toch blijkt dat druk van de overheid c.q. publiek en het gebruik van het misbruik van recht beginsel niet altijd afdoende is om ongewenste btw besparende constructies tegen te houden. Een goed voorbeeld daarvan zijn de zogenaamde scholenconstructies die zich sinds 2012 in toenemende mate hebben gemanifesteerd in het btw landschap en daar een doorn in het oog zijn van menig politicus. Waarbij de conclusie is dat veelal de scholenconstructie niet doeltreffend bestreden kan worden middels het misbruik van recht leerstuk. Echter daar bestaat nog wel enig dispuut over.

Zo oordeelt de Hoge Raad namelijk in sommige zaken dat wel sprake is van misbruik van recht en in andere weer niet. Daarnaast is het opmerkelijk hoe vaak de Hoge Raad en het Hof het met elkaar oneens zijn over de vraag of sprake is van misbruik van recht. Hierbij neemt het Hof veelal de stelling in dat sprake is van misbruik van recht, wat dan vervolgens weer wordt tegengesproken door de Hoge Raad.

Dat de Hoge Raad veelal niet toekomt aan misbruik van recht ligt aan het feit dat gemeenten verplicht zijn als gevolg van de Wet op het voortgezet onderwijs (hierna: WVO) en de Wet op het primaire onderwijs (hierna: WPO) te zorgen voor de huisvesting van scholen. Binnen deze onderwijswetgeving kunnen daardoor schoolgebouwen tegen een lagere prijs dan de stichtingskosten aan het bevoegd gezag van een school, een stichting of vereniging, worden overgedragen. Daardoor handelt een gemeente niet in strijd met het doel en de strekking van de wet indien een scholenconstructie wordt geïmplementeerd. Zodoende kan dan ook niet worden toegekomen aan misbruik van recht. Toch heeft de Hoge Raad in één scholenconstructie wel geoordeeld dat sprake is van misbruik van recht. In die zaak was er sprake van een zogenoemde sale-and-lease-back constructie. Hierover oordeelde de Hoge Raad in overeenstemming met het Hof dat "de berekende omzetbelasting, met betrekking tot activiteiten die zijn aan te merken als overheidshandelen dan wel vrijgesteld ondernemers

handelen, dienovereenkomstig het doel en de strekking van de bepalingen van de Zesde richtlijn en de Wet, niet voor aftrek in aanmerking komt". Daarbij stelt het Hof dat de gemeente gebruik heeft gemaakt van een samenstel van (rechts)handelingen specifiek gericht op het verkrijgen van een aftrek, waar deze aftrek achterwege was gebleven indien geen gebruik was gemaakt van dit samenstel. Dit leidt dan ook tot het oordeel dat de gemeente heeft gehandeld in strijd met het doel en de strekking van de Zesde richtlijn en de Wet OB.

Zo lijkt het misbruik van recht leerstuk niet in alle situaties, waarin volgens de inspecteur ongewenst gebruik wordt gemaakt van een btw besparende constructie, doeltreffend te kunnen worden ingezet. De vraag is nog wel of dit aan het misbruik van recht beginsel zelf ligt of aan bepaalde wetten en besluiten die wellicht verkeerd zijn ingestoken.

Conclusie hieruit is dat het misbruik van recht leerstuk geen effect heeft indien belanghebbende niet in strijd met het doel en strekking van de wet handelt en hier zal geen sprake van zijn als hij bijvoorbeeld gebruik maakt van de WVO of de WPO. Indien dit het geval is zal dit aangepakt moeten worden door het beleid aan te passen. Dit betekent in mijn optiek echter niet dat het misbruik van recht leerstuk niet doeltreffend zou zijn. Het leerstuk dient alleen ondersteund te worden door aanvullende maatregelen.

Dergelijke aanvullende maatregelen kunnen dan bijvoorbeeld zijn het toch invoeren van wetsvoorstel 30 061 of een verder beroep op het ethisch handelen en daarmee het maatschappelijk verantwoord ondernemen van bedrijven. Dit in combinatie met de verdere ontwikkelingen van het misbruik van recht leerstuk binnen de jurisprudentie, kan in mijn optiek leiden tot een doeltreffende bestrijding van ongewenste btw besparende constructies binnen de btw.

Inhoudsopgave

VOORWOORD	I
LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN	II
SAMENVATTING	III
INLEIDING	1
HOOFDSTUK 1: METHODOLOGIE	2
1.1 PROBLEEMSTELLING	2
1.2 DEELVRAGEN	2
1.3 AFBAKENING.....	3
1.4 OPZET	3
1.5 TYPE ONDERZOEK	4
1.6 RELEVANTIE ONDERZOEK	4
1.7 ONDERZOEKSONTWERP	4
HOOFDSTUK 2: HET LEERSTUK VAN WETONTWIJING, IN CASU FRAUS LEGIS.....	5
2.1 DE GESCHIEDENIS VAN FRAUS LEGIS	5
2.2 HET ONTSTAAN VAN FRAUS LEGIS BINNEN HET NATIONALE BELASTINGRECHT.....	6
2.2.1 <i>De richtige heffing</i>	6
2.2.2 <i>Fraus legis</i>	7
2.2.3 <i>Fraus legis versus de richtige heffing</i>	9
2.3 ONTDUIKEN OF ONTWIJKEN	9
2.3.1 <i>Belastingontduiking</i>	10
2.3.2 <i>Belastingontwijking</i>	11
2.4 DE VEREISTEN VOOR FRAUS LEGIS.....	11
2.4.1 <i>Motiefvereiste</i>	13
2.4.2 <i>Doel- en strekkingsvereiste</i>	15
2.5 HET GEVOLG VAN FRAUS LEGIS	17
2.6 DEELCONCLUSIE	18
HOOFDSTUK 3: DE GRONDBEGINSELEN VAN HET EUROPESE RECHT	19
3.1 BRONNEN VAN HET EUROPESE BELASTINGRECHT	19
3.1.1 <i>Primaire bronnen</i>	19
3.1.2 <i>Secundaire bronnen</i>	20
3.2 RECHTSTREEKSE WERKING VAN HET EU RECHT.....	21
3.3 RECHTSBEGINSELEN	22
3.3.1 <i>Evenredigheidsbeginsel</i>	23
3.3.2 <i>Rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel</i>	24
3.3.3 <i>Gelijkheidsbeginsel</i>	25
3.4 BELASTINGONTWIJING OP EUROPEES NIVEAU	26
3.5 DEELCONCLUSIE	28
HOOFDSTUK 4: MISBRUIK VAN RECHT BINNEN DE BTW.....	29
4.1 OBJECTIVITEIT VAN DE OMZETBELASTING	29
4.1.1 <i>Fraus legis binnen de btw niet gehonoreerd</i>	30
4.1.2 <i>Objectiviteit vanuit de EU</i>	33
4.2 INTRODUCTIE VAN HET LEERSTUK MISBRUIK VAN RECHT	34
4.2.1 <i>Casus Emsland-Stärke</i>	34
4.2.2 <i>Pre judiciële vragen Emsland-Stärke</i>	36
4.2.3 <i>Voorwaarden rechtsmisbruik Emsland-Stärke</i>	37
4.3 MISBRUIK VAN RECHT BINNEN DE BTW	38
4.3.1 <i>Casus Halifax</i>	39

4.3.2	<i>Pre judiciële vragen Halifax</i>	41
4.3.3	<i>Voorwaarden misbruik van recht</i>	43
4.4	MISBRUIK VAN RECHT NA HALIFAX	44
4.4.1	<i>Part Service</i>	44
4.4.2	<i>RBS Deutschland</i>	46
4.4.3	<i>Weald leasing</i>	48
4.4.4	<i>Paul Newey</i>	49
4.5	GEVOLG MISBRUIK VAN RECHT	51
4.6	DEELCONCLUSIE	52
HOOFDSTUK 5: BTW BESPARENDE CONSTRUCTIES		54
5.1	BTW BESPARENDE CONSTRUCTIES IN HET ALGEMEEN.....	54
5.1.1	<i>De ziekenhuisconstructie</i>	56
5.1.2	<i>De Zwitserlandroute</i>	60
5.1.3	<i>Sportverenigingconstructie</i>	64
5.2	DE SCHOLENCONSTRUCTIES	67
5.2.1	<i>Algemene aspecten van de scholenconstructie</i>	67
5.2.2	<i>De gemeenten Middelharnis & Nijkerk</i>	69
5.2.2.1	Middelharnis.....	70
5.2.2.2	Nijkerk	71
5.2.3	<i>De gemeenten Gemert-Bakel, Albrandswaard & Ermelo</i>	74
5.2.3.1	Gemert-Bakel.....	74
5.2.3.2	Albrandswaard en Ermelo	77
5.2.4	<i>De gemeenten Hardinxsveld-Giesendam, Aalten & Woerden</i>	78
5.2.4.1	Hardinxsveld-Giesendam.....	79
5.2.4.2	Aalten	79
5.2.4.3	Woerden.....	81
5.2.5	<i>Resumé van de scholenconstructie</i>	83
5.3	DEELCONCLUSIE	85
HOOFDSTUK 6: DOELTREFFENDHEID EN MOGELIJKE ALTERNATIEVEN		86
6.1	DE DOELTREFFENDHEID.....	86
6.2	MOGELIJKE ALTERNATIEVEN VOOR MISBRUIK VAN RECHT	89
6.2.1	<i>Wetsvoorstel 30 061</i>	89
6.2.2	<i>Besluiten</i>	92
6.2.3	<i>Ethisch handelen</i>	93
6.2.4	<i>Ontwikkeling in de jurisprudentie</i>	96
6.3	DE TOEKOMST.....	96
6.4	DEELCONCLUSIE	97
CONCLUSIE		99
LITERATUURLIJST		101
BIJLAGE		105

Inleiding

Wanneer een hond stiekem een biefstuk van het aanrecht haalt, treft zijn baas het verwijt dat hij niet heeft opgelet op zowel de biefstuk als de hond. Hierbij kan de hond geen verwijt worden gemaakt omdat hij zijn instinct volgt. Daarbij moet worden opgemerkt dat een belastingplichtige weliswaar geen hond is maar belastingplichtigen wel een soort instinct hebben om de lacunes in de belastingwetgeving te consumeren of liever gezegd in hun voordeel te gebruiken zodat hun belastingdruk zo laag mogelijk blijft.¹

Natuurlijk is dit laatste enigszins overtrokken want niet alle belastingplichtigen zullen de spreekwoordelijke biefstuk van het aanrecht halen. Echter een aantal van hen wel en dit is in veel gevallen niet verboden want belastingplichtigen zijn vrij om hun (fiscale) huisvesting zo in te richten dat zij het fiscaal voordeligst uit zijn.² Dat neemt niet weg dat dit wel bezwaarlijk kan zijn voor de fiscus want die loopt zo inkomsten mis. Om er nu voor te zorgen dat belastingplichtigen niet geheel hun eigen gang kunnen gaan is op nationaal niveau het *fraus legis* leerstuk en op Europees niveau het *misbruik van recht* leerstuk ontwikkeld. Dit om fiscale constructies tegen te gaan die weliswaar binnen de grenzen van de wet blijven maar eigenlijk het doel en strekking van die zelfde wet voorbijstreven. In andere woorden gezegd een belastingplichtige mag die fiscale gunstigste weg kiezen maar de essentie van de wet moet niet uit het oog worden verloren want dan wordt middels bovenstaande leerstukken ingegrepen.

De vraag is nu of dergelijke leerstukken echt kunnen voorkomen dat belastingplichtigen geen fiscale constructies meer opzetten die in de ogen van de fiscus "ongewenst" zijn. De focus in het navolgende zal daarbij vooral liggen op btw besparende constructies die binnen de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) tot uiting komen. Er zal daarbij speciale aandacht uitgaan naar de op dit moment actuele scholenconstructie.

Aan de hand van de voornoemde constructie zal onder meer worden onderzocht of misbruik van recht een doeltreffend middel is voor de overheid om ongewenste btw besparende constructies te bestrijden. Dit gezien het feit dat in een aantal afzonderlijk gewezen arresten een scholenconstructie de ene keer wel en de andere keer niet wordt aangemerkt als zijnde misbruik van recht.

¹ J.J.P. Swinkels, *Fraus legis* in Europees perspectief, WFR 2006/1321.

² HvJ 12 september 2006, zaak C-196/04 (Cadbury Schweppes), r.o. 55.

Hoofdstuk 1: Methodologie

1.1 Probleemstelling

De centrale probleemstelling van deze scriptie luidt:

“Het misbruik van recht leerstuk is binnen de btw een doeltreffend middel om ongewenste btw besparende constructies te bestrijden”

In dit kader wordt onderzocht in hoeverre de ontwikkeling, op Europees niveau, van het misbruik van recht leerstuk belastingplichtigen nog de ruimte biedt om onwenselijke btw besparende constructies te implementeren binnen de Wet OB. Waarbij er speciaal aandacht uitgaat naar de zogenaamde actuele "scholenconstructie".

1.2 Deelvragen

Uitgaande van deze centrale probleemstelling zijn de volgende deelvragen geformuleerd:

- I. Hoe ziet de geschiedenis eruit van het nationale fraus legis leerstuk
 - Ontstaan van fraus legis
 - Voorwaarden om te voldoen aan fraus legis
 - Gevolgen van fraus legis
- II. Hoe ziet het algemene beginsel van misbruik van recht eruit?
 - Het beginsel van misbruik van recht
 - Het leerstuk vanuit Europees rechtelijk oogpunt
 - De relatie met fraus legis
- III. Wat zijn de belangrijkste elementen voor misbruik van recht
 - Belangrijke arresten; Emsland-Stärke, Halifax, Part Service, RBS
- IV. Wat zijn enkele veel gebruikte constructies binnen de Wet OB
 - Ziekenhuis constructie
 - Scholen constructie
 - Zwitserlandroute
 - Lopende arresten c.q. constructies
- V. Hoe ziet de toekomst van misbruik van recht eruit
 - Mogelijke alternatieven

1.3 Afbakening

Deze scriptie heeft voornamelijk betrekking op de Wet OB en is daarmee vooral gefocust op de Nederlandse wet- en regelgeving met de daarbij behorende jurisprudentie. Wel zal er een sterke koppeling zijn met de Europese jurisprudentie betreffende het onderhavige onderwerp gezien het feit dat de Wet OB is gebaseerd op de Europese btw-richtlijn.

Daarnaast zal er een duidelijk onderscheid gemaakt worden tussen belastingontwijking en belastingontduiking. Dit onderscheid wordt aangebracht omdat het misbruik van recht leerstuk alleen betrekking heeft op handelingen die classificeren als belastingontwijking. Zaken die betrekking hebben op belastingontduiking zullen daarom de revue dan ook niet passeren.

Waar gesproken wordt over een btw besparende structuur kan ook gelezen worden een btw besparende constructie. In deze scriptie zullen de begrippen constructie en structuur door elkaar heen gebruikt worden. Desalniettemin hebben beide begrippen in deze scriptie de zelfde betekenis namelijk een samenstel van (rechts)handelingen die er op is gericht een btw voordeel te behalen dat niet zou zijn behaald als geen gebruik was gemaakt van de voornoemde (rechts)handelingen.

Verder zal er zoveel mogelijk verwezen worden naar actuele jurisprudentie en lopende procedures. Dit laat echter niet onverlet dat na het tijdstip van afronding nieuwe relevante uitspraken worden gedaan die tot onjuist- of tegenstrijdigheden in deze scriptie kunnen leiden.

1.4 Opzet

Via de onderstaande wijze wordt een antwoord op de probleemstelling gezocht. In hoofdstuk 2 zal eerst kort uiteen gezet worden hoe op nationale basis belastingontwijking wordt bestreden. In hoofdstuk 3 zal worden ingegaan op de grondbeginselen van het EU recht. In hoofdstuk 4 zal worden ingegaan op het misbruik van recht leerstuk en zal de bijbehorende jurisprudentie besproken worden. In hoofdstuk 5 zal vervolgens worden ingegaan op een aantal nationale en grensoverschrijdende fiscale constructies om te bezien wat de invloed van het misbruik van recht leerstuk op dergelijke constructies is. In hoofdstuk 6 zal dan uiteindelijk een uiteenzetting worden gegeven van de doeltreffendheid met betrekking tot de constructiebestrijding en zullen er alternatieven c.q. verbeterpunten worden aangedragen. In hoofdstuk 7 zal, in de conclusie, antwoord worden gegeven op de probleemstelling.

1.5 Type onderzoek

Onderzoek kan ingedeeld worden in drie vormen³, te weten:

- Beschrijvend onderzoek, waar het gaat over het nauwkeurig opsommen van gegevens zonder daar conclusies uit te trekken.
- Toetsingsonderzoek, waar het gaat over het toetsen van een of meerdere hypothesen.
- Exploratief onderzoek waar het gaat om conclusies en verbanden trekken uit de gegevens die verzameld worden bij het field- en deskresearch.

Deze masterscriptie is primair exploratief van aard omdat er conclusies en verbanden worden getrokken uit het deskresearch. Hierbij wordt deskresearch gebruikt om tot een werkbare conclusie te kunnen komen omtrent de doeltreffendheid van het misbruik van recht leerstuk.

1.6 Relevantie onderzoek

Het schrijven van deze masterscriptie is zowel theoretisch als praktisch relevant. Het is theoretisch relevant omdat het de wetenschappelijke kennis vergroot over het huidige misbruik van recht leerstuk binnen de btw. Daarnaast is het ook praktisch relevant omdat de conclusies uit deze scriptie uiteindelijk wellicht kunnen leiden tot verbetering van de wetgeving of andere aanpak van onwenselijke btw besparende constructies.

1.7 Onderzoeksontwerp

Om de gegevens voor het onderzoek te verkrijgen wordt gebruik gemaakt van een bronnenonderzoek of ook wel een deskresearch onderzoek. Het deskresearch onderzoek is voornamelijk gebaseerd op het gebruik van een aantal databases zoals onder andere: SDU databank, Kluwer Navigator, NDFR en Fiscanet. Daarnaast wordt ook, waar nodig, gebruik gemaakt van de boeken en tijdschriften die voorhanden zijn in de bibliotheek van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

³ D.B. Baarda en M.P.M. de Goede, *Basisboek Methoden en Technieken*, Groningen: Wolters-Noordhoff 2006.

Hoofdstuk 2: Het leerstuk van wetontwijking, in casu fraus legis

Het begrip misbruik van recht of ook wel, op nationaal niveau, fraus legis genoemd is al zo oud als de belastingwetgeving zelf. Al in het Romeinse recht was de notie aanwezig dat de wil van de wetgever werd bepaald door de doelstelling die hij had met een bepaalde wet en niet werd gedreven door de letterlijke tekst van de wet.⁴ Deze ruime interpretatie van de wet hield in de visie van de Romeinse juristen in dat men zich bij handelingen tegen de bedoeling van de wet niet achter de bewoordingen van die zelfde wet kon verschuilen. Belastingplichtigen hebben namelijk de neiging om de wet in hun voordeel uit te leggen zodat zo min mogelijk belasting hoeft te worden betaald. Hierdoor ontstaat wel het risico dat het doel en de strekking van de wet uit het oog kunnen worden verloren. Dat belastingplichtigen zo min mogelijk belasting willen betalen ligt aan het simpele feit dat in de ogen van een belastingplichtige belasting een kostenpost vormt waarvoor in de regel geen directe tegenprestatie wordt ontvangen. Sinds de belastingwetgeving bestaat zijn er dan ook belastingplichtigen die trachten of hebben getracht de mazen in de wet te vinden om zo uiteindelijk de belasting te kunnen ontwijken.

In dit hoofdstuk zal een korte beschrijving worden gegeven van het nationale leerstuk van fraus legis, om te bezien hoe de uitvoerder tracht te voorkomen dat onrechtmatig gebruik wordt gemaakt van de wet.

2.1 De geschiedenis van fraus legis

Het begrip fraus legis wordt, zoals hierboven al even kort aangeven, voor het eerst gebruikt binnen het Romeinse recht. Het begrip fraus legis wordt voor het eerst genoemd in de Digesta.⁵ Waar een tweetal citaten is opgenomen waarin fraus legis wordt beschreven. Zo is te lezen dat:

"Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit - In strijd met de wet handelt, wie datgene doet wat de wet verbiedt. De wet ontduikt echter, wie met behoud van de letter van de wet de strekking ervan omzeilt".^{6 7}

⁴ D.G. Barmentlo, NDFR commentaar: Artikel 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan.

⁵ Een verzameling teksten van Romeinse juristen opgenomen in het Corpus Iuris Civilis.

⁶ Paulus in Digesta 1.3.29.

⁷ D.G. Barmentlo, NDFR commentaar: Artikel 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan.

Ik interpreteer dit als dat een belastingplichtige de voor hem zo gunstig mogelijke weg binnen het fiscale landschap mag kiezen echter dit moet niet zo ver gaan dat de essentie c.q. het doel van de wet verloren gaat. Dit laatste kan ook in een tweede citaat worden teruggelezen welke het volgende vermeldt:

"Fraus enim legi fit, ubi quod fieri noluit, fieri autem non vetuit, id fit: et quod distat hryton apo dianoiias (dictum a sententia) hoc distat fraus ab eo, quod contra legem fit - Ontduiking van de wet vindt namelijk plaats, wanneer datgene geschiedt wat zij niet heeft gewild dat zou geschieden, maar dat ook niet heeft verboden. En zoals de tekst verschilt van de bedoeling, zo onderscheidt zich wetsontduiking van wetsovertreding".^{8 9}

De Romeinse juristen waren zich dus al degelijk bewust van het, zoals we dat nu eigenlijk ook kennen en naar voren zal komende in de navolgende paragrafen, doel en strekking van de wet. Daarnaast was er toen ook al sprake van een grijs gebied tussen belastingontwijking en belastingontduiking.

2.2 Het ontstaan van fraus legis binnen het nationale belastingrecht

2.2.1 De richtige heffing

Om binnen het belastingrecht het ontgaan van belastingheffing te bestrijden werd op 29 april 1925 de wet tot bevordering van de richtige heffing van de directe belastingen (hierna: Wet RH) ingevoerd.¹⁰ De desbetreffende wet werd ingevoerd naar aanleiding van het gestegen aantal belastingconstructies die tot doel hadden om de heffing van dividend- en tantiëmebelasting te ontgaan.¹¹ Om onder andere dit laatste te voorkomen werd een bepaling voorgesteld waarvan de oorspronkelijke tekst, aldus art. 1 Wet RH, luidt:

"Voor de heffing van de personeele belasting, de rijks- en plaatselijke inkomstenbelasting, de vermogensbelasting en de verdedigingsbelastingen wordt geen rekening gehouden met rechtshandelingen die, al dan niet in verband met andere rechtshandelingen, kennelijk zijn verricht om de heffing van een dier belastingen overeenkomstig haar doel, geheel of ten deele, onmogelijk te maken".¹²

⁸ Ulpianus in Digesta 1.3.30.

⁹ D.G. Barmantlo, NDFR commentaar: Artikel 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan.

¹⁰ Stb. 29 april 1925, 171.

¹¹ *Kamerstukken II*, 1923/24, 396, nr. 3.

¹² *Kamerstukken II*, 1923/24, 396, nr. 2.

Uit de Memorie van Toelichting (hierna: MvT), bij het wetsontwerp, blijkt dat de wet RH misbruik situaties trachten te voorkomen.¹³ Echter daarbij wordt nog wel opgemerkt dat er altijd grensgevallen zullen blijven bestaan tussen normale handelingen, welke zijn toegestaan, en handelingen die het doel hebben om belasting te ontwijken.

Door verschillende verandering binnen het belastingrecht, zoals onder andere de vervanging van de Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting 1917 door het Besluit op de Winstbelasting 1940, kwam de feitelijke betekenis van de Wet RH te vervallen.¹⁴ Toch is de richtige heffing niet verdwenen uit de wet omdat, aldus de Staatssecretaris van Financiën (hierna: Staatssecretaris), er een grote preventieve werking uitgaat van de richtige heffing.¹⁵ Zo werd dan ook besloten om bij de invoering van de Algemene wet inzake rijksbelasting (hierna: AWR)¹⁶ de tekst van de richtige heffing vrijwel ongewijzigd over te nemen. In hoofdstuk VI van de AWR is het rechtsmiddel van richtige heffing dan nu ook nog geregeld.

2.2.2 Fraus legis

Naast het geschreven recht van de richtige heffing bestaat er ook ongeschreven recht voor het tegengaan van onwenselijke fiscale planning. De start in de strijd tegen deze onwenselijke fiscale planning vond plaats in 1926 en wel met het zogenoemde driedagenarrest.¹⁷ In dit arrest werd door een belastingplichtige geprobeerd om een periodieke uitkering buiten de heffing van het successierecht te houden. De belastingplichtige wou dit bereiken door deze uitkering niet te laten eindigen bij het overlijden maar een aantal dagen vóór dat moment. Hierdoor zou de uitkering naar de letter van de wet niet worden meegenomen in de nalatenschap. Echter deze constructie werd door de Hoge Raad niet geaccepteerd en de Hoge Raad besliste dan ook dat de periodieke uitkering gewoon meegenomen moest worden als belastbare grondslag binnen de toen geldende Successiewet 1859.¹⁸

Het driedagenarrest vormt hiermee het startpunt van het *fraus legis* leerstuk. Uit het voornoemde arrest zijn namelijk een drietal elementen te onderscheiden die heden ten dage de basis vormen voor het toepassen van *fraus legis*. De elementen die onderscheiden kunnen worden zijn¹⁹:

¹³ MvT *Kamerstukken II*, 1923/24, 396, nr. 3.

¹⁴ D.G. Barmantlo, NDFR commentaar: Artikel 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan.

¹⁵ *Kamerstukken II*, 1954/55, 4080, nr. 3.

¹⁶ Stb. 2 juli 1959, 301 (Wetvoorstel).

¹⁷ HR 26 mei 1926, NJ 1926, 723.

¹⁸ R.E.C.M. Niessen, *Fraus legis* in de 21e eeuw, NTFR 2011/6.

¹⁹ H. Vermeulen, *Formeel belastingrecht § 7.3.2*, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

- I. geen ander belang en geen andere bedoeling dan de vrijdeling van de belastingheffing;
- II. de door partijen geschapen rechtstoestand is praktisch op één lijn te stellen met de door de wet aan belasting onderworpen toestand;
- III. doel en strekking van de wet zouden worden miskend, indien de handeling van partijen niet evenzeer als de in de wet voorziene verrichting door de belasting werd getroffen.

Bovenstaande drie elementen komen een aantal decennia later terug in het toonaangevende arrest van Hoge Raad 21 november 1984, nr. 22.092, zoals verder beschreven in paragraaf 2.4. Echter het *fraus legis* leerstuk werd, en is nu nog steeds, niet gecodificeerd en is daardoor niet letterlijk terug te vinden in een wet. De ontwikkeling van het leerstuk geschiedt dan ook louter op basis van ontwikkeling binnen de nationale jurisprudentie.

Belangrijk om hierbij te vermelden is dat het *fraus legis* leerstuk binnen de Wet OB geen toepassing kan vinden. Obstakels voor die toepassing zijn namelijk de communautaire aard en het objectieve karakter van de omzetbelasting. Deze objectiviteit komt voort uit het feit dat de omzetbelasting het motief en het oogmerk waarmee een belastingplichtige handelt niet in aanmerking neemt. Terwijl bij toepassing van *fraus legis* juist die subjectieve elementen doorslaggevend zijn om te bepalen of sprake is van *fraus legis*. Toch zijn er ook geluiden te horen dat *fraus legis* mogelijk wel toepassing zou moeten kunnen vinden binnen de Wet OB. Zo schrijft Advocaat-generaal (hierna: A-G) Van Hilten in een lezenswaardige conclusie van 1 oktober 2009 bij HR 10 februari 2012²⁰, dat de opvatting dat de omzetbelasting geen *fraus legis* kent, inmiddels echter als achterhaald te boek kan worden gesteld. Dit omdat zo schrijft zij "de bestrijding van misbruik een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd", wat af te leiden is uit de gevoegde zaken *Gemeente Leusden en Holin Groep*.²¹ Echter volgens mij wordt hier en ook in andere stukken²² het onderscheid tussen *fraus legis*, het nationale leerstuk, en misbruik van recht, het Europese leerstuk, miskend. Naar mijn weten is dan ook het specifieke leerstuk van *fraus legis* nog nooit binnen de omzetbelasting toegepast en daarom zal in de rest van dit hoofdstuk het btw component buitenbeschouwing worden gelaten.

²⁰ HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, BNB 2012/127.

²¹ HvJ 29 april 2004, C-487/01 en C-7/02 (*Gemeente Leusden en Holin Groep*), BNB 2004/260.

²² C.J. Hummel, *Fraus legis* in de btw: wisselend beeld, NTFR 2012/44.

2.2.3 Fraus legis versus de richtige heffing

Het ontwijken van belastingheffing kan dus op twee manieren worden bestreden. Enerzijds middels het geschreven recht van de richtige heffing en anderzijds middels ongeschreven recht van *fraus legis*. De vraag die hierbij opkomt, is welke van de twee middelen je dan zou moeten gebruiken. Het antwoord daarop lijkt simpel en licht besloten in een resolutie van het ministerie van Financiën.²³ Hierin wordt aangegeven dat er met ingang van 1 augustus 1987 geen machtigingen meer afgegeven worden voor het gebruik van de richtige heffing. Dit komt erop neer dat voortaan gebruik moet worden gemaakt van het *fraus legis* leerstuk om het ontwijken van belastingheffing te bestrijden.

Dat hiervoor is gekozen, door de wetgever, ligt waarschijnlijk aan het feit dat het *fraus legis* leerstuk een veel breder toepassingsbereik heeft dan de richtige heffing.²⁴ Zo volgt uit art. 31 AWR dat de richtige heffing alleen ziet op heffing van de directe belastingen. *Fraus legis* kan daarentegen in het gehele belastingrecht toepassing vinden, met uitzondering van de omzetbelasting. Ook de rechtsgevolgen van beide middelen kunnen anders zijn. Zo kunnen de verboden rechtshandelingen bij navolging van de richtige heffing alleen maar geëlimineerd worden terwijl ze bij toepassing van *fraus legis* ook gesubstitueerd kunnen worden.²⁵

De jurisprudentie op het gebied van de richtige heffing blijft echter wel van belang nu daarin belangrijke oordelen van de Hoge Raad zijn te vinden die voor de toepassing van *fraus legis* hun belang hebben behouden.²⁶ In het navolgende zal dan ook de focus liggen op het *fraus legis* leerstuk echter kan er ook nog wel gebruik worden gemaakt van jurisprudentie met betrekking tot de richtige heffing.

2.3 Ontduiken of ontwijken

Belangrijk, alvorens in te gaan op de vereisten van *fraus legis*, is om te benadrukken wie getroffen kunnen worden door *fraus legis* en het misbruik van recht leerstuk. Zo moet er namelijk een onderscheid gemaakt worden tussen belastingplichtigen die belasting ontduiken en degenen die belasting ontgaan c.q. ontwijken.

²³ Resolutie Ministerie van Financiën 10 augustus 1987, nr. DB87/4966, V-N 1987/1842, 3.

²⁴ W.R. Kooiman, De toetsing van *fraus legis* naar omstandigheden, TFB 2012/06.

²⁵ HR 11 juni 1986, nr. 23 641, BNB 1986/283.

²⁶ D.G. Barmentlo, NDFR commentaar: Artikel 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan.

2.3.1 Belastingontduiking

Ten aanzien van de eerste groep, de ontduikers, kan gezegd worden dat zij zonder enige twijfel handelen in strijd met de wet en zodoende in strijd handelen met de fiscale regels. Daaruit volgt dan ook dat belastingontduiking niet bestreden hoeft te worden middels *fraus legis*, dit kan namelijk gewoon via de normale rechtsgang geschieden. Onder belastingontduiking kan dan ook worden verstaan een onrechtmatige activiteit die kan leiden tot strafrechtelijke vervolging.²⁷ Bij belastingontduiking gaat het bijvoorbeeld om het achterhouden en verdoezelen van informatie waardoor heffing achterwege blijft. Er wordt dus bewust foutieve informatie verstrekt zodat er geen waarheidsgetrouwe heffing kan plaatsvinden. Een actueel voorbeeld hiervan is het zwartsparen. Waarbij particulieren hun vermogen op geheime buitenlandse rekeningnummers hebben staan waardoor de fiscus niet kan achterhalen wat hun totale vermogen is, en box 3 heffing achterwege blijft over het verzwegen vermogen. Het is aan de overheid om dergelijke zaken hard aan te pakken. Dit gebeurt bij zwartsparen inmiddels effectiever door een volwaardig stelsel van uitwisseling van inlichtingen. Deze aanpak wordt gesteund door zowel de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) als mede de Europese Unie (hierna: EU).^{28 29} Echter belastingontduiking- en ontwijkingskosten de EU nog jaarlijks bijna 1 biljoen euro.³⁰

Lidstaten zijn over het algemeen niet in staat om via unilaterale oplossingen zoden aan de dijk te zetten en het probleem van belastingontduiking te verminderen. Hiervoor zijn op Europees niveau oplossingen benodigd zodat de lacunes in de nationale wetgevingen op uniforme wijzen gedicht kunnen worden. Hieraan is in 2006 door de Europese Commissie gehoor gegeven middels een mededeling betreffende de noodzaak voor een gecoördineerde strategie ter verbetering van de bestrijding van belastingfraude³¹. Daaruit is een meer recent actieplan "on Base Erosion and Profit Shifting" ontwikkeld.³²

Hier zal echter in deze scriptie niet verder op worden ingegaan omdat dit plan vooral betrekking heeft op de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB) en niet ziet op specifieke btw besparende constructies binnen de btw.

²⁷ P.F.E.M. Merks, Belastingontduiking, -ontwijking en -planning, MBB 2006/09.

²⁸ D. de Wolf, Toekomst van de Europese Spaarrichtlijn, TFB 2014/06.

²⁹ Dit stelsel komt tot uiting door de Tax Information and Exchange Agreements en via een verruiming van de Spaartegoedenrichtlijn.

³⁰ Persbericht Europese Commissie van 6 december 2012, nr. IP/12/1325.

³¹ COM(2006) 254 "concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud"

³² OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

2.3.2 Belastingontwijking

Anders dan het geval is bij belastingontduiking, is bij belastingontwijking sprake van handelen door een belastingplichtige dat erop is gericht om een belastinglast te drukken zonder dat sprake is van een strafbaar feit.³³ Bij het ontwijken van belastingen is dan ook het uitgangspunt dat geen strijdigheid met de wet ontstaat, gezien het feit dat gewoon binnen de kaders van de wet wordt gehandeld.³⁴ Bij belastingontwijking gaat het namelijk, in tegenstelling tot belastingontduiking, om het legaal gebruik maken van de mogelijkheden die bepalingen in de wet een belastingplichtige bieden. De legaliteit van belastingontwijking ontstaat uit het simpele feit dat bepaalde transacties of handelingen die worden verricht, waardoor een belastingvoordeel ontstaat, niet als verboden handeling worden aangemerkt in de belastingwetgeving.

Toch zou belastingontwijking ook omschreven kunnen worden als het op een enigszins gekunstelde wijze besparen van belasting. Dan wel het slechts geografisch of in de tijd verplaatsen van activiteiten waardoor belasting wordt bespaard. Instinctief krijg je bij dit laatste al het gevoel dat dit niet helemaal de bedoeling kan zijn. Dit is het in sommige gevallen dan ook niet en hiervoor is dan ook het leerstuk van *fraus legis* ontwikkeld. Om de gevallen eruit te halen die in de ogen van de wetgever, ook al gedaan binnen de grenzen van de wet, niet de bedoeling zijn als gekeken wordt naar het doel en de strekking van de wet. Echter het is niet makkelijk om een onderscheid te maken tussen welke handelingen nu nog net wel binnen het doel en de strekking van de wet vallen en welke nu net niet. Om dit te beoordelen zijn een tweetal vereisten ontwikkeld die in de navolgende paragraaf besproken zullen worden.

2.4 De vereisten voor *fraus legis*

Toepassing van *fraus legis* houdt in dat de inspecteur tot belastingheffing over kan gaan of een belastingvrijstelling kan weigeren ook al voldoet een belastingplichtige naar de letter van de wet wel aan de voorwaarden voor die vrijstelling of uitsluiting van heffing. Hierbij geldt dat *fraus legis* een laatste correctiemogelijkheid is voor de fiscus om over te gaan tot heffing. *Fraus legis* wordt daarom ook wel het *ultimum remedium* genoemd en kan daar pas aan worden toegekomen indien de normale rechtsgang niet tot het gewenste resultaat heeft geleid.

³³ P.F.E.M. Merks, *Belastingontduiking, -ontwijking en -planning*, MBB 2006/09.

³⁴ P. Kavelaars, *Misbruik van fiscaal recht in de Europese Unie*, Andere wetenschappelijke uitgaven nr. 26.

Fraus legis komt dus aan de orde indien belastingheffing in zijn geheel of gedeeltelijk onmogelijk wordt gemaakt, door bijvoorbeeld recht op aftrek of een vrijstelling te claimen. Ingeval een inspecteur dan daadwerkelijk over wil gaan tot heffing of het weigeren van een vrijstelling moet cumulatief aan twee voorwaarden worden voldaan³⁵:

- i. Voor het aangaan van de rechtshandeling(en) is de verijdeling van belastingheffing de enige, althans de doorslaggevende beweegreden geweest; en
- ii. Het resultaat van de rechtshandeling(en) is in strijd met doel en strekking van de belastingwet.

Het eerste vereiste wordt ook wel het motiefvereiste genoemd en ziet derhalve op het motief van de belastingplichtige om een bepaalde rechtshandeling aan te gaan. Doordat dit vereiste gebaseerd is op het motief van de belastingplichtige is dit vereiste subjectief van aard. Het tweede vereiste wordt ook wel het doel- en strekkingsvereiste genoemd, welke veel meer een objectief karakter heeft.³⁶

Bovenstaande vereisten zijn geformuleerd in het arrest van HR 21 november 1984, nr. 22.092, waar het ging over de aankoop van obligaties met een lopende rente, die grotendeels gefinancierd werd met geleend geld, in het zicht van emigratie naar België, gevolgd door verkoop van die stukken na de emigratie, maar voor de coupondatum.³⁷ In geschil was of de meegekochte rente en debetrente in aftrek konden komen op het inkomen van belanghebbende. Waarbij de inspecteur stelde dat dit niet het geval was en belanghebbende van mening was dat dit wel toelaatbaar zou moeten zijn. Het uiteindelijke oordeel van de Hoge Raad was dat "de aankoop van de obligaties buiten het beoogde fiscale voordeel, de rente aftrek, geen reële, praktische, betekenis had gehad voor belanghebbende".³⁸ Dit laatste resulteerde er dan ook in dat de Hoge Raad tot het oordeel kwam dat de (rechts)handelingen in fraudem legis waren verricht.

Hierna zal op beide vereisten kort worden ingegaan en aangegeven worden wat beide inhouden om zo een goed beeld te krijgen tussen de scheidslijn wanneer er wel en wanneer geen sprake is van een fraus legis handeling.

³⁵ M. Chin-Oldenziel & M. Belkaid-Koubia, Fraus legis, het normvereiste geanalyseerd, WFR 2013/1492.

³⁶ H. Vermeulen, Formeel belastingrecht § 7.4.2, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

³⁷ HR 21 november 1984, nr. 22 092, BNB 1985/32.

³⁸ De volgende feiten adstrueren deze stelling: (I) via deze constructie werd een belastingbesparing van circa f 300 000 beoogd; dit motief was in casu doorslaggevend; (II) het is ongebruikelijk de aankoop van obligaties te financieren met vreemd vermogen, opgenomen tegen een hogere rente dan die obligaties dragen; (III) de recente wetswijziging, waarbij een beperking werd aangebracht in de aftrek van meegekochte obligatierente, illustreert dat de hier toegepaste constructie op gekunstelde wijze tot het ontgaan van belasting zou leiden en dat de verlangde aftrek in strijd zou zijn met doel en strekking van art. 35 IB '64, HR 21 november 1984, nr. 22 092, BNB 1985/32.

2.4.1 Motiefvereiste

Het is een uitermate moeilijk probleem hoe men gevallen van *fraus legis* moet onderscheiden van gevallen waarin sprake is van het legaal gebruik maken van de wettelijke mogelijkheden om zo min mogelijk belasting te betalen³⁹, hetgeen volgens de jurisprudentie geoorloofd is.⁴⁰ Deze subjectiviteit van het motiefvereiste maakt het heel lastig voor de fiscus om te bewijzen dat er sprake is van *fraus legis*.

In het arrest waaruit de vereisten voor het *fraus legis* leerstuk zijn ontstaan overwoog de Hoge Raad omtrent het motiefvereiste als volgt: "De aankoop van de obligaties heeft buiten het beoogde fiscale voordeel geen reële, praktische, betekenis voor belanghebbende gehad".⁴¹ Dit volgde ook al uit het feit dat de belanghebbende zelf tijdens de gehele rechtszaak geen nevenmotieven voor de rechtshandeling had aangedragen".⁴²

In het bovenstaande vindt men de gedachte terug dat *fraus legis* aan de orde komt wanneer de gedane (rechts)handelingen, naast een fiscaal voordeel, reële c.q. praktische betekenis missen. Er is dus mogelijk sprake van *fraus legis* als het motief van een belastingplichtige voor het aangaan van bepaalde (rechts)handelingen uitsluitend vrijdeling van belastingheffing is geweest zonder dat daar nog andere niet fiscale motieven aan ten grondslag hebben gelegen. A-G Moltmaker stelt dan ook in zijn conclusie, bij HR 21 november 1984, nr. 22.092, dat voldaan is aan het motiefvereiste als "het (uitsluitend, c.q. overheersend) motief van de belastingplichtige is gelegen in het vrijdelen van de belastingheffing". Een vraag die vervolgens opkomt, is wanneer is er sprake van een uitsluitend, c.q. overheersend motief. Anders gezegd wanneer is een niet-fiscaal nevenmotief overheersend genoeg om er voor te zorgen dat niet voldaan wordt aan het motiefvereiste.

Een antwoord hierop kan gevonden worden in HR 24 september 1980, nr. 19 552.⁴³ Dit arrest draaide om de vraag of de verkoop van aandelen, in A BV, door belanghebbende, aan B BV, aangemerkt moest worden als winst uit aanmerkelijk belang, belast tegen 20%, dan wel dat er sprake was van inkoop van eigen aandelen, belast tegen 40%.⁴⁴ De inspecteur stelde dat hier sprake was van wetsontwijking omdat de gedane rechtshandelingen alleen zouden zijn ingegeven door een fiscaal motief namelijk de heffing van 20% in plaats van die van 40%. De

³⁹ Conclusie A-G Moltmaker bij HR 21 november 1984, nr. 22 092, BNB 1985/32.

⁴⁰ HvJ 12 september 2006, zaak C-196/04 (Cadbury Schweppes), r.o. 55.

⁴¹ HR 21 november 1984, nr. 22 092, BNB 1985/32.

⁴² H. Vermeulen, *Formeel belastingrecht* § 7.4.4.a, *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2014.

⁴³ HR 24 september 1980, nr. 19 552, BNB 1980/332.

⁴⁴ Belanghebbende was in het bezit van 100% van de aandelen in A BV en B BV. Op een geven moment heeft belanghebbende de aandelen in A BV verkocht aan B BV.

Hoge Raad oordeelde echter dat er geen sprake was van wetsontwijking omdat de economische basis van A BV sterk was verzwakt door het wegvallen van de grootste opdrachtgever en een algemene teruggang in de branche.⁴⁵ Hierdoor ontstond een zekere noodzaak om te gaan samenwerken en dat kon het best worden gerealiseerd door A BV al zijn aandelen te laten verkopen aan B BV. Zo hadden de rechtshandelingen wel een zekere reële c.q. praktische betekenis en was het niet-fiscale nevenmotief overheersend genoeg. Dit ook gelet op het feit dat wanneer de rechtshandeling niet zouden zijn uitgevoerd A BV failliet zou zijn gegaan.

Er zijn ook een aantal arresten aan te wijzen waarin is geoordeeld dat de aangevoerde nevenmotieven niet een meer dan bijkomstige beweegreden hebben gevormd voor het uitvoeren van bepaalde rechtshandelingen. Een voorbeeld hiervan is de kasgeldjurisprudentie. In HR 16 september 1992, nr. 28 564 werd zo een beroep op een bedrijfsopvolgingsmotief van de hand gewezen.⁴⁶ Het geschil betrof de vraag of de inkomsten uit verkochte aandelen als inkomsten uit vermogen, zoals de inspecteur stelde, dan wel als winst uit aanmerkelijk belang, zoals belanghebbende stelde, aangemerkt diende te worden. Belanghebbende stelde dat hij met de verkoop van de aandelen een nieuwe bedrijfsstructuur had gecreëerd die de mogelijkheden met betrekking tot bedrijfsopvolging vereenvoudigde. Echter het Hof en de Hoge Raad waren beide van mening, dat ontgaan van belasting over inkomsten uit vermogen de doorslaggevende beweegreden was voor de verkoop van de aandelen. Onder meer omdat niet viel in te zien waarom eventuele bedrijfsopvolging, die gelet op de leeftijd van belanghebbende en het nog steeds voortduren van de bedrijfsactiviteiten nog niet aan de orde was, eenvoudiger of voordeliger te realiseren zou zijn na de verkoop van de aandelen.⁴⁷

Het is dus aan de fiscus om te bewijzen dat de rechtshandeling, van de desbetreffende belastingplichtige, alleen is ingegeven door een fiscaal motief van belastingverijdeling. Dit is echter, zoals uit bovenstaande blijkt, een lastige aangelegenheid gezien het feit dat de inspecteur niet in het hoofd van een belastingplichtige kan kijken. Naast dat de fiscus gebruik kan maken van de onderhavige feiten, zoals in bovenstaand arrest, om aan te tonen dat belastingverijdeling het hoofdmotief is geweest voor de gedane rechtshandeling, kan dit ook middels "het voorzienbare nadeel".⁴⁸ Dit houdt in dat als blijkt dat bij het aangaan van de rechtshandelingen het voorzienbaar is dat zij, afgezien van de te verwachten

⁴⁵ H. Vermeulen, *Formeel belastingrecht* § 7.4.4.b, *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2014.

⁴⁶ HR 16 september 1992, nr. 28 564, BNB 1994/2.

⁴⁷ HR 16 september 1992, nr. 28 564, BNB 1994/2, r.o. 5.4.

⁴⁸ HR 7 december 1983, nr. 22 134, BNB 1984/21.

belastingbesparing, nadeel zullen opleveren, in beginsel moet worden aangenomen dat vrijdeling van belastingheffing de doorslaggevende beweegreden tot het aangaan ervan is geweest.⁴⁹

Wanneer de fiscus het voorzienbare nadeel, of een andere omstandigheid die indiceert dat belastingvrijdeling de doorslaggevende beweegreden is geweest, heeft aangetoond, dient de belastingplichtige, wil hij aan fraud legis ontsnappen, aannemelijk te maken dat tevens een niet-fiscale, meer dan bijkomstige beweegreden bestond voor het aangaan van de gewraakte rechtshandeling. Hierbij geldt dat één of meer andere redenen meer dan bijkomstig zijn, als de rechtshandelingen ook zouden zijn verricht bij afwezigheid van een fiscaal oogmerk.⁵⁰

2.4.2 Doel- en strekkingsvereiste

Indien de heffing van belasting wordt vrijdeld door middel van een louter met dat doel aangegane rechtshandeling, is desondanks geen sprake van juridisch laakbare wetsontwijking indien de belastingvrijdeling niet in strijd is met het doel en de strekking van de wet, dat wil zeggen met het wetsartikel waarvan belanghebbende de werking beoogde te vrijdelen.⁵¹ Desalniettemin als ook aan de tweede voorwaarden wordt voldaan dan worden de (rechts)handelingen verondersteld in fraudem legis te zijn verricht.

Echter het staat een belastingplichtige in beginsel vrij een weg te bewandelen die voor hem fiscaal het minst belastend is. Wel moet het dan zo zijn dat dit dient ter bereiking van een op zichzelf reëel en zakelijk einddoel.⁵² De voorgaande vrijheid is dus wel onder voorbehoud. Het moet namelijk niet zo zijn dat een belastingplichtige volledig gekunsteld bezig is. Zo geeft de Hoge Raad aan dat: "De grens van die vrijheid wordt overschreden indien, met het oogmerk van belastingvrijdeling, een weg wordt gekozen die als kunstmatig en van elk reëel belang ontbloot moet worden aangemerkt en die ertoe leidt dat gehandeld wordt in strijd met doel en strekking van de wet, ook al brengen deze handelingen naar de letter van de wet toepassing van de vrijstelling mee".⁵³

De vraag is echter wanneer wordt er nu in strijd met doel en strekking van de wet gehandeld?. Om invulling te geven aan deze vraag heeft de (belasting)rechter verschillende interpretatiemethoden tot zijn beschikking. Zo kan de interpretatie geschieden doormiddel van

⁴⁹ HR 16 mei 1984, nr. 22 203, BNB 1984/199.

⁵⁰ HR 11 oktober 2000, nr. 34 805, BNB 2001/121.

⁵¹ H. Vermeulen, *Formeel belastingrecht* § 7.3.2, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

⁵² M. Chin-Oldenzijl & M. Belkaid-Kouba, *Fraud legis, het normvereiste geanalyseerd*, WFR 2013/1492.

⁵³ HR 13 maart 2009, nr. 43 946, BNB 2009/123, r.o. 3.3.

grammaticale, wetshistorische, teleologische of de wetssystematische interpretatie.⁵⁴ Uit onderzoek is gebleken dat de Hoge Raad voor de beoordeling of wordt gehandeld in strijd met doel en strekking van de wet de wetshistorische en wetssystematische interpretatie gebruikt. Dit houdt in dat bij de wetshistorische interpretatie de wet wordt uitgelegd aan de hand van de totstandkominggeschiedenis van de wettelijke bepalingen en bij de wetssystematische interpretatie gaat het om interpretatie in het licht van het stelsel van de wet. In het navolgende zullen beide interpretatie methode nog even kort nader worden toegelicht.

De wetshistorische methode is een manier om het doel en de strekking van een wet te bepalen. Deze methode geeft vaak een duidelijk beeld van hetgeen de wetgever voor ogen heeft gehad bij of heeft bedoeld met het invoeren van een wet. Vaak kan deze bedoeling worden teruggevonden in het desbetreffende Kamerstuk dat hoort bij de invoering van een wet. Dit is daarom ook een uitstekende methode om te bepalen of bepaalde rechtshandelingen in strijd met doel en strekking van de wet staan. Indien de Hoge Raad kiest voor het gebruik van de onderhavige methode zijn er een aantal mogelijkheden waarop hier invulling aan wordt gegeven. Zo kan het bijvoorbeeld zijn dat er specifiek verwezen wordt naar de wetsgeschiedenis of deze zelfs geciteerd wordt.⁵⁵ Echter het komt ook voor dat er verwezen wordt zonder dat de vindplaats wordt vermeld⁵⁶ of dat alleen verwezen wordt naar de wetsgeschiedenis zoals die al eerder in het proces is behandeld.⁵⁷

Nog een mogelijkheid om te beoordelen of een belastingplichtige handelt in strijd met doel en strekking van de wet is om gebruik te maken van de wetssystematische methode. Deze methode houdt in dat gekeken wordt naar de plaats en de functie van een wettelijke bepaling in het systeem.⁵⁸ Hier kan namelijk uit worden afgeleid wat het doel en de strekking is van een dergelijke bepaling om zo te beoordelen of een handeling in strijd is met dat doel of die strekking. De Hoge Raad geeft hierbij bijvoorbeeld een uiteenzetting van een bepaald wettelijk systeem en houdt daar vervolgens de onderhavige casus tegenaan om te bepalen of er dan in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld.⁵⁹

Een kanttekening die nog geplaatst moet worden bij de wetssystematische methode is dat er nog wel discussie bestaat over of strijd met doel en strekking van de wet ook strijd met de systematiek van de wet kan omvatten. Enerzijds wordt betoogd dat als gehandeld wordt in

⁵⁴ M. Chin-Oldenziel & M. Belkaid-Koubia, *Fraus legis*, het normvereiste geanalyseerd, WFR 2013/1492.

⁵⁵ HR 15 december 1999, nr. 33 830, BNB 2000/126.

⁵⁶ HR 21 juni 1978, nr. 18 682, BNB 1978/227.

⁵⁷ HR 1 juni 2012, nr. 11/00009, BNB 2012/213.

⁵⁸ M. Chin-Oldenziel & M. Belkaid-Koubia, *Fraus legis*, het normvereiste geanalyseerd, WFR 2013/1492.

⁵⁹ HR 22 juli 1992, nr. 31 260, BNB 1997/369.

overeenstemming met de systematiek van de wet en de uitkomst daarvan nadelig is voor de wetgever, geen sprake kan zijn van strijdigheid met doel en strekking van de wet. Dit omdat *fraus legis* geen middel is gebrekkige keuzes of fouten van de wetgever te herstellen.⁶⁰ Anderzijds wordt betoogd dat hier wel sprake van kan zijn.⁶¹ Wat in mijn optiek correct is omdat je juist met *fraus legis* de mazen in de wet, of ook wel de gebrekkige keuze of fouten in de wet, wilt bestrijden.

2.5 Het gevolg van *fraus legis*

Als de inspecteur eenmaal *fraus legis* heeft bewezen, hij heeft kunnen aantonen dat aan het motiefvereiste wordt voldaan en dat er in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld, is de vraag wat de rechtsgevolgen daar dan van zijn.

Indien *fraus legis* wordt toegepast kan dit leiden tot substitutie dan wel eliminatie van de onderhavige (rechts)handelingen.⁶² Ingeval van substitutie vindt er vervanging plaats van de bestreden handeling. Deze handeling wordt dan vervangen door een praktisch vergelijkbare handeling die wel tot de fiscaal wensbare uitkomst leidt. Naast substitutie van de handeling kan er ook voor worden gekozen deze in zijn geheel te elimineren. Dit betekent dat de betreffende handeling voor fiscale doeleinden in zijn geheel buiten beschouwing wordt gelaten.⁶³ Dat een handeling ook daadwerkelijk geëlimineerd mag worden volgt uit de rechtspraak van de Hoge Raad.⁶⁴ Per geval zal moeten worden beoordeeld wat de voorkeur verdient dan wel de handeling substitueren dan wel in zijn geheel elimineren. Voor welke optie wordt gekozen is onder meer afhankelijk van wat het effect is van de substitutie of eliminatie voor de belastingheffing in komende jaren.⁶⁵ Er zal dus scherp gekeken moeten worden naar wat de gecorrigeerde rechtsgevolgen voor gevolg hebben op de onderhavige feiten. In het Hoge Raad arrest van 11 juni 1986, nr. 23.641 was bijvoorbeeld eliminatie van de rechtsgevolgen een uitgesloten optie omdat dit tot gevolg zou hebben dat er helemaal geen belastbaar feit meer zou zijn, wat juist geprobeerd werd te voorkomen.^{66 67} Hierdoor was de

⁶⁰ HR 15 juli 1997, nr. 31 552, BNB 1997/296.

⁶¹ M. Chin-Oldenziel & M. Belkaid-Koubia, *Fraus legis*, het normvereiste geanalyseerd, WFR 2013/1492.

⁶² HR 11 juni 1986, nr. 23 641, BNB 1986/283.

⁶³ W.R. Kooiman, *De toetsing van *fraus legis* naar omstandigheden*, Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2012/06.

⁶⁴ HR 20 maart 1985, nr. 20 003, BNB 1985/171.

⁶⁵ HR 14 juni 1989, nr. 25 748, BNB 1989/240.

⁶⁶ HR 11 juni 1986, nr. 23 641, BNB 1986/283.

⁶⁷ In het arrest ging het om een vervreemding van een levensverzekering. Belanghebbende die in november 1975 tegen een koopsom een overeenkomst van levensverzekering had afgesloten, droeg op 22 mei 1981 zijn rechten uit die overeenkomst over aan een koper. Vervolgens emigreerde de koper op 27 mei 1981 en heeft toen op of omstreeks 22 juni 1981 de polis afgekocht. In geschil was nu of voor de heffing van inkomstenbelasting over het jaar 1981 wel of geen rekening moest worden gehouden met voornoemde overdracht van de koopsompolis. Tot 1 januari 1992 was het namelijk zo dat de vervreemding van een stamrecht of een levensverzekering slechts belastbaar was, indien de verkrijger buitenlander was.

enige optie om de handeling te substitueren voor een andere vergelijkbare handeling die uiteindelijk dan wel zou leiden tot de gewenste heffing. Per geval zal dus naar de feiten van de onderhavige casus gekeken moeten worden om te beoordelen welk van de twee rechtsgevolgen op dat moment het meest geschikt is.

De vraag die dan nog rest is of het ook mogelijk is om een gedeelte van de rechtshandeling te substitueren c.q. te elimineren. Zo is er een arrest gewezen waarin een belastingplichtige geld leent, dat hij deels gebruikt voor de volstorting van aandelen en deels voor de aankoop van een woning.⁶⁸ Het deel dat hij gebruikt voor volstorting van de aandelen komt in aanmerking voor *fraus legis* echter het deel dat hij gebruikt voor de aankoop van zijn woning niet. De vraag was dus of alleen het deel dat ziet op de volstorting geëlimineerd dan wel gesubstitueerd kon worden. De Hoge Raad oordeelde dat het was toegestaan om alleen de geldleningovereenkomst die zag op het deel van de volstorting te negeren. In mijn optiek zou het dus zowel bij substitutie als eliminatie mogelijk moeten zijn om een deel van de rechtshandeling te substitueren dan wel te elimineren.

2.6 Deelconclusie

Om belastingontwijking binnen de belastingwetgeving te bestrijden is op nationaal niveau het leerstuk van *fraus legis* ontwikkeld. Indien de fiscus *fraus legis* wenst toe te passen moet zij bewijzen dat er cumulatief voldaan wordt aan twee voorwaarden, te weten: dat verijdeling van belastingheffing het enige motief is geweest voor de gedane (rechts)handelingen en dat deze (rechts)handelingen in strijd zijn met het doel en strekking van de wet. Als aan beide voorwaarden is voldaan dan kan de inspecteur succesvol het *fraus legis* leerstuk inroepen en de (rechts)handelingen zo nodig substitueren dan wel elimineren om de gewenste heffing te effectueren. Hierbij zij wel opgemerkt dat vooral door het subjectieve karakter van het motiefvereiste de bewijslast erg zwaar is. Desalniettemin lijkt het *fraus legis* leerstuk initieel een geschikt middel om ongewenste situaties binnen de belastingwetgeving te bestrijden. Echter een manco hierbij is wel dat het *fraus legis* leerstuk geen toepassing lijkt te kunnen vinden binnen de Wet OB. Dit onder meer door de subjectiviteit van het hiervoor beschreven motiefvereiste. De vraag is dan ook hoe binnen de Wet OB wordt omgegaan met de verijdeling van belastingheffing.

Uiteindelijk werd geoordeeld dat als soort van fictie dat de verkoop aan de 'binnenlander' werd behandeld alsof verkoop aan een 'buitenlander' had plaatsgevonden waardoor heffing mogelijk werd. Substitutie van de rechtshandeling was hier dus ook de enige mogelijkheid gezien het feit dat als er gekozen zou worden voor eliminatie van de rechtshandeling er helemaal niks te belasten zou zijn overgebleven.

⁶⁸ HR 21 september 1983, nr. 22 060, BNB 1983/316.

Hoofdstuk 3: De grondbeginselen van het Europese recht

Het nationale recht en dus ook het op nationale basis tegengaan van belastingontwijking is sterk afhankelijk van het Europese recht (hierna: EU recht). Zo is binnen de indirecte belasting het douanerecht in het Communautaire Douane Wetboek geünificeerd en zijn de btw en bepaalde accijnzen geharmoniseerd in onder andere de btw-richtlijn 2006/112/EG (hierna: btw-richtlijn). Door deze harmonisatie is het Europese recht van grote invloed op de indirecte belasting. Hieruit volgt dan ook dat binnen de indirecte belasting het Europese recht bepaald hoe belastingontwijking op nationale basis bestreden dient te worden.

In dit hoofdstuk zal een korte beschrijving worden gegeven van hoe het EU recht in elkaar zit om vervolgens te bezien hoe vanuit de optiek van de EU belastingontwijking bestreden dient te worden.

3.1 Bronnen van het Europese belastingrecht

Het EU recht is gebaseerd op een aantal bronnen. Deze bronnen zijn onder te verdelen in zogenaamde primaire en secundaire bronnen oftewel het primaire en secundaire EU recht. Hieronder zal een korte beschrijven van beide begrippen volgen.

3.1.1 Primaire bronnen

Tot de primaire bronnen van het EU recht worden gerekend de oprichtings-, wijzigings- en toetredingsverdragen. Voorbeelden hiervan zijn het verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap⁶⁹, het verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: VEU)⁷⁰ en het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU).⁷¹ De verdragsvrijheden die bijvoorbeeld zijn opgenomen in het VwEU vormen hierbij een belangrijke gedragsnorm die lidstaten moeten naleven.⁷² Zo volgt bijvoorbeeld uit art. 113 VwEU de rechtsgrondslag voor de harmonisatie van de indirecte belastingen. Hierbij behouden lidstaten echter nog wel enige soevereiniteit want zo is in het VwEU onder andere te lezen dat lidstaten hun recht behouden om "maatregelen in te voeren om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, in het bijzonder op fiscaal gebied".⁷³ Daarnaast worden ook de algemene

⁶⁹ *Trb.* 25 maart 1957, 74 & 91.

⁷⁰ *PbEG* 1992 C 191, 7 februari 1992.

⁷¹ *PbEG* 1992 C 191, 7 februari 1992.

⁷² Te denken valt hierbij bijvoorbeeld aan het vrije verkeer van de burgers van de Unie, het vrije verkeer van goederen, het vrije verkeer van diensten etc.

⁷³ Zie art. 65 lid 1 sub b VwEU.

rechtsbeginselen en het internationaal publiekrecht aangemerkt als primaire bronnen van het EU recht.⁷⁴

3.1.2 Secundaire bronnen

Naast de primaire bronnen bestaan er ook secundaire bronnen. Deze komen voort uit bevoegdheidsnormen die zijn vastgelegd binnen het VwEU. Die bevoegdheidsnormen stellen instellingen van de EU, zoals de Europese Raad en de Europese Commissie, in staat bepaalde besluiten te nemen.⁷⁵ Deze besluiten komen dan vooral tot uiting via verordeningen, richtlijnen, beschikkingen, aanbevelingen en adviezen.⁷⁶ Art. 288 VwEU stelt EU instellingen de mogelijkheid om verordeningen en richtlijnen vast te stellen, besluiten te nemen of aanbevelingen en adviezen uit te brengen.

Opgemerkt dient te worden dat tussen de secundaire bronnen nog wel veel onderscheid gemaakt dient te worden. Hieronder zal per secundaire bron een kleine opsomming worden gemaakt van wat elke bron precies inhoudt en hoe deze zich onderscheidt van de andere bronnen.

- I. **Verordening:** heeft een algemene strekking waarvan een verbondenheid in al haar onderdelen uitgaat, waarbij geldt dat deze rechtstreeks toepasbaar is in elke lidstaat.⁷⁷ Een verordening hoeft door deze rechtstreekse toepasbaarheid niet, zoals dat bij een richtlijn wel moet, omgezet te worden in nationaal recht. Hierdoor is een verordening een uitstekend manier om verboden op te leggen of om een uniforme regeling binnen de EU in te voeren.⁷⁸ Een voorbeeld van een verordening is de btw-verordening 282/2011⁷⁹ als uitvloeisel van art. 397 btw-richtlijn.
- II. **Richtlijn:** is verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij is bestemd. Het is echter aan de lidstaten om te kiezen in welk vorm of welke middelen worden gebruikt om dit resultaat te behalen.⁸⁰ In andere woorden de richtlijn moet worden omgezet in nationaal recht en hoeft daarbij niet letterlijk te worden overgenomen als het uiteindelijke resultaat maar wordt bereikt. Richtlijnen worden vooral gebruikt om iets meer gedetailleerde wetgeving door te voeren en zijn

⁷⁴ D.M. Weber, Europees belastingrecht § 2.0.0.a, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

⁷⁵ Zie art. 288 VwEU.

⁷⁶ D.M. Weber, Europees belastingrecht § 2.0.0.b.a, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

⁷⁷ Zie art. 249, tweede alinea, EG-Verdrag (thans art. 288 VwEU).

⁷⁸ D.M. Weber, Europees belastingrecht § 2.0.0.b.a, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

⁷⁹ Deze verordening is een nadere uitwerking van enkele bepalingen die zijn te vinden in de btw-richtlijn (o.a. de regels die de plaats van dienst bepalen, definitie van de vaste inrichting en een verduidelijking van bepaalde vrijstellingen).

⁸⁰ Zie art. 249, derde alinea, EG-Verdrag (thans art. 288 VwEU).

een heel doeltreffend middel indien er vanuit de EU wetgeving tussen lidstaten dient te worden geharmoniseerd. Binnen de EU wordt veel gebruik gemaakt van richtlijnen denk in de eerste plaats maar aan de btw-richtlijn maar ook binnen de directe belasting zijn veel richtlijnen te vinden zoals de moeder-dochterrichtlijn of de fusierichtlijn.

- III. **Beschikking:** is verbindend in al zijn onderdelen voor degene aan wie deze is gericht.⁸¹ Een beschikking wordt bijvoorbeeld opgelegd aan een lidstaat die een bepaalde fiscale regeling heeft die aangemerkt kan worden als verboden staatssteun. Dan wordt een lidstaat gesommeerd om een dergelijke regeling te veranderen of ongedaan te maken.⁸² Daarnaast kan een beschikking er ook voor zorg dragen dat een lidstaat gemachtigd wordt om maatregelen in te voeren die afwijken van het geen een richtlijn voorschrijft.⁸³
- IV. **Aanbevelingen en adviezen:** worden ook wel soft law genoemd omdat deze, in tegenstelling tot de hard law⁸⁴, niet bindend zijn. Toch kunnen aanbevelingen wel rechtsgevolgen hebben zo blijkt uit de jurisprudentie.⁸⁵ Zo zijn nationale instanties wel gehouden om de aanbevelingen in aanmerking te nemen bij aanhangige procedures en dan vooral als deze duidelijkheid verschaffen over de uitlegging van nationale bepalingen.⁸⁶ Een voorbeeld van een aanbeveling is die van hoe om moet worden gegaan met agressieve fiscale planning.⁸⁷

3.2 Rechtstreekse werking van het EU recht

Er gaat een rechtstreekse werking uit van het EU recht. Met deze rechtstreekse werking, of ook wel directe werking, wordt bedoeld, dat het EU recht geheel zelfstandig en onafhankelijk van nationale wetgeving door kan werken binnen het nationale recht van lidstaten. Deze rechtstreekse toepasbaarheid van het EU recht op de nationale wetgeving komt voort uit het arrest van Gend & Loos.⁸⁸ In dit arrest is de autonomie van het EU recht bepaald en ook het

⁸¹ Zie art. 249, vierde alinea, EG (thans art. 288 VWEU).

⁸² Beschikking van de Commissie van 11 juli 2001 betreffende de door Spanje ten uitvoer gelegde steunregeling ten gunste van bepaalde recentelijk opgerichte ondernemingen in Vizcaya (Spanje), *PbEG* 2002 L 279/35, en Beschikking van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende de door Nederland ten uitvoer gelegde steunmaatregel ten gunste van internationale financieringsactiviteiten *PbEG* L 180/52.

⁸³ Beschikking van de Raad van 16 april 2007 waarbij het Verenigd Koninkrijk wordt gemachtigd een bijzondere maatregel toe te passen die afwijkt van art. 193art. 193 van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PbEU* 2007 L 109/42.

⁸⁴ Onder hard law moet worden verstaan de rechtsmiddelen en wetten die een bindend karakter hebben. Hier vallen onder meer de hierboven beschreven verordening en richtlijnen.

⁸⁵ HvJ 13 december 1989, zaak C-322/88 (Grimaldi), r.o. 18.

⁸⁶ D.M. Weber, Europees belastingrecht § 2.0.0.b.a, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

⁸⁷ Aanbeveling van de Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning.

⁸⁸ HvJ 5 februari 1963, zaak C-26/62 (van Gend & Loos).

feit dat via de rechtstreekse werking een desbetreffende EU bepaling door een belanghebbende met succes kan worden ingeroepen voor een nationale rechter.⁸⁹

Opvolgend aan het van Gend & Loos arrest is binnen het Costa-Enel arrest bepaald dat het EU recht boven het nationale recht van een lidstaat staat.⁹⁰ Waarbij deze voorrang zich uitstrekt voor zowel de primaire als secundaire bronnen. Gevolg hiervan is dat als er sprake is van een geschil het mogelijkserwijs kan voorkomen dat het nationale recht zo nodig buiten toepassing wordt gelaten.⁹¹

De rechtstreekse werking ziet er dus op toe dat particulieren zich rechtstreeks kunnen beroepen op bepalingen uit het EU recht, bijvoorbeeld doormiddelen van een beroep op de zogenaamde verkeersvrijheden of een bepaalde richtlijn. Hierbij geldt dat een bepaling van het EU recht een rechtstreekse werking heeft indien de bepaling onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is.⁹² Van een onvoorwaardelijke bepaling is sprake 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 lidstaten afhankelijk is gesteld".⁹³ Daarnaast is een bepaling nauwkeurig indien "de verplichting die zij oplegt, in niet mis te verstane bewoordingen is gesteld".⁹⁴ Pas als aan deze twee bovenstaande criteria is voldaan kan gesproken worden van een bepaling die rechtstreeks toepasbaar is.

3.3 Rechtsbeginselen

Naast het primaire en secundaire EU recht behoren ook de geschreven en ongeschreven algemene rechtsbeginselen tot het EU recht. Het Hof van Justitie wendt de algemene rechtsbeginselen geregeld aan om bepaalde rechtstekorten op te heffen.⁹⁵ Je kunt dus zeggen dat de algemene rechtsbeginselen zijn ontwikkeld om de lacunes in het EU recht op te vullen. Daarbij geldt vaak dat het algemene rechtsbeginsel gebruikt door het Hof van Justitie aansluiten op de rechtsbeginselen zoals die toegepast worden in de nationale wetgeving van de lidstaten. Rechtsbeginselen waar het dan om gaat zijn het subsidiariteitsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het effectiviteitsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.

⁸⁹ A.H. Bomer e.a., NDFR *Omzetbelasting*, Europeesrechtelijk kader, aant. 4.

⁹⁰ HvJ 3 juni 1964, zaak C-6/64 (Costa vs. ENEL).

⁹¹ HvJ 19 november 2009, zaak C-314/08 (Filipiak), r.o. 82.

⁹² D.M. Weber, *Europees belastingrecht* § 3.0.0.d.a, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

⁹³ HvJ 23 februari 1994, zaak C-236/92 (Regione Lombardia), punt 9.

⁹⁴ HvJ 23 februari 1994, zaak C-236/92 (Regione Lombardia), punt 10.

⁹⁵ D.M. Weber, *Europees belastingrecht* § 4.0.0, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

In de jurisprudentie van het Hof van Justitie op het terrein van de btw spelen de algemene rechtsbeginselen in diverse arresten een rol. In de volgende paragrafen wordt nader ingegaan op de betekenis van een drietal algemene rechtsbeginselen, namelijk het evenredigheidsbeginsel, rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Deze drie algemene rechtsbeginselen zijn het meest uitgekristalliseerd in de jurisprudentie van het Hof van Justitie en laten zij zich regelmatig gelden op het terrein van de btw.⁹⁶

3.3.1 Evenredigheidsbeginsel

Het evenredigheidsbeginsel houdt in dat het optreden van de EU in inhoud en vorm niet verder gaat dan nodig is om de doelstellingen van de verdragen te verwezenlijken.⁹⁷ In andere woorden het evenredigheidsbeginsel beperkt de uitoefening van overheidsbevoegdheden. Er mogen dus slechts beperkingen worden opgelegd aan een particulier die strikt noodzakelijk zijn om het uiteindelijke doel van het overheidshandelen te bereiken.

Om te toetsen of een bepaling of maatregel in overeenstemming staat met het evenredigheidsbeginsel zijn binnen de rechtspraak drie criteria aan te merken. Ten eerste moet de maatregel geschikt zijn om het uiteindelijke doel daadwerkelijk te bereiken, er moet zorgezegd een causaliteit bestaan tussen de maatregelen en het doel. Als tweede moet de maatregel noodzakelijk zijn. Wat wil zeggen dat de ingevoerde maatregelen niet vervangen kan worden door een maatregel die minder belastend is. Indien er dus meerdere maatregelen mogelijk zijn om het doel te bereiken moet de vraag worden gesteld welke van die maatregelen het minst belastend is voor de belanghebbenden. Als laatste moet gelden dat de maatregel evenwichtig is oftewel in verhouding staat tot het uiteindelijke doel, de metaforische mug met een olifant vangen is niet toegestaan.

In de jurisprudentie van het Hof van Justitie zijn diverse arresten te vinden waar het evenredigheidsbeginsel zich laat geleden. Zo doet dit rechtsbeginsel zijn intreden binnen een tweetal arresten op het terrein van de btw te weten *Ampafrance* en *Sanofi*.^{98 99} Waarin het Hof van Justitie aangaf dat een bepaling ter uitsluiting van aftrek van voorbelasting geen evenredig middel was ter bestrijding van belastingfraude c.q. belastingontwijking. Waarbij de

⁹⁶ A.H. Bomer e.a., NDFR *Omzetbelasting*, Europeesrechtelijk kader, aant. 6.1.

⁹⁷ Zie art. 5 lid 4 VEU.

⁹⁸ HvJ 19 september 2000, zaak C-177/99 en C-181/99 (*Ampafrance SA* en *Sanofi Synthelabo*).

⁹⁹ In deze twee gevoegde zaken werden vragen van een aantal Franse rechters beantwoord over de geldigheid van Beschikking 89/487. Die beschikking gaf Frankrijk de machtiging om af te wijken van het principiële recht op aftrek teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. Het ging daarbij om uitsluiting van aftrek voor uitgaven waarin de Franse wetgeving ten tijden van de invoering van de Zesde btw-richtlijn niet voorzag.

bepaling op buitensporige wijze afbreuk deed aan de gestelde doelstellingen en beginselen van de toen van kracht zijnde Zesde btw-richtlijn.

3.3.2 Rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel

Het rechtszekerheidsbeginsel is ontwikkeld ter bescherming van de belastingplichtigen. Het zorgt er namelijk voor dat de overheid in beginsel geen onverwachte koerswijzingen in regelingen kan uitvoeren. Hierdoor worden verkregen rechten van belastingplichtigen beschermd en kunnen zij te allen tijde hun juridische positie bepalen. Het rechtszekerheidsbeginsel heeft dienovereenkomstig gevolgen voor (I) de bekendmaking van nieuwe regelgeving, (II) de terugwerkende kracht van regelgeving en (III) ook de termijnen die gelden ten aanzien van een beroep op die regelgeving.¹⁰⁰

- I. Zo geldt bijvoorbeeld voor de bekendmaking van nieuwe regelgeving dat dit niet mag geschieden voordat de nieuwe regelgeving bekend is gemaakt.¹⁰¹ Hierop kan echter onder voorwaarden een uitzondering worden gemaakt wel moet dan rekening worden gehouden, met het hierna te bespreken, vertrouwensbeginsel.
- II. Hierbij moet onderscheid gemaakt worden tussen de terugwerkende kracht betreffende nieuw ingevoerde regelgeving en de terugwerkende kracht betreffende gewezen arresten van het Hof van Justitie. Voor wat betreft de terugwerkende kracht inzake nieuw ingevoerde regelgeving kan een beroep worden gedaan op het Goed Wonen II arrest.¹⁰² ¹⁰³ Hier werd namelijk de vraag gesteld of een aangekondigde wetswijziging met terugwerkende kracht in werking kan treden.¹⁰⁴ Waarop het Hof van Justitie antwoordde dat "het rechtszekerheidsbeginsel zich er in het algemeen tegen verzet dat een wettelijke regeling reeds vóór de publicatie ervan van kracht is".¹⁰⁵ Bij uitzondering is terugwerkende kracht dus wel mogelijk indien dit voor een doel van algemeen belang noodzakelijk is, en het rechtmatige vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht wordt genomen. Voor wat betreft de terugwerkende kracht inzake gewezen arresten van het Hof van Justitie geldt dat het rechtszekerheidsbeginsel meebrengt dat het Hof van Justitie alleen in zeer uitzonderlijke gevallen bereid is om de werking in de tijd van een arrest te

¹⁰⁰ J.H. Jans e.a., *Inleiding tot het Europees bestuursrecht*, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2002, blz. 210 en 211.

¹⁰¹ HvJ 25 januari 1979, zaak 98/78 (Racke), punt 15.

¹⁰² HvJ 26 april 2005, zaak C-376/02 (Goed Wonen II).

¹⁰³ Het Goed Wonen II arrest draait om de vraag, of terugwerkende kracht (van 29 december 1995 tot 31 maart 1995, 18.00 uur) verbonden aan de wetgeving ter bestrijding van constructies op het terrein van onroerende zaken, in strijd is met het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel.

¹⁰⁴ A.H. Bomer e.a., *NDFR Omzetbelasting*, Europeesrechtelijk kader, aant. 6.3.

¹⁰⁵ HvJ 26 april 2005, zaak C-376/02 (Goed Wonen II), r.o. 33.

beperken.¹⁰⁶ Dit is alleen het geval indien aan twee criteria wordt voldaan, te weten: de goede trouw van een lidstaat en het gevaar voor ernstige verstoringen.

- III. Op grond van het beginsel van rechtszekerheid aanvaardt het Hof van Justitie dat de lidstaten redelijke termijnen voor bezwaar en beroep hanteren op straffe van verval van recht.

In het verlengende van het rechtszekerheidsbeginsel ligt het vertrouwensbeginsel. Welke inhoudt dat de overheid de door haar bij een belastingplichtige gewekte gerechtvaardigde verwachtingen moet honoreren.¹⁰⁷ Zowel het rechtszekerheidsbeginsel als het vertrouwensbeginsel streven dus ongeveer de zelfde doelen na. Namelijk de kenbaarheid van rechtsregels en de voorzienbaarheid van de rechtssituatie.¹⁰⁸ Toch is er wel een belangrijk verschil tussen beiden want zo ziet het rechtszekerheidsbeginsel op situaties die zien op een bepaald tijdstip terwijl het vertrouwensbeginsel ook ziet op situaties in de toekomst.

3.3.3 Gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen een gelijke behandeling verdienen, tenzij een verschillende behandeling een objectief rechtvaardig doel dient.¹⁰⁹ Hierdoor wordt het gelijkheidsbeginsel vaak ook aangeduid als het discriminatieverbod. Het beginsel is op diverse plekken binnen het EU recht terug te vinden. Zo is dit onder meer het geval in art.18 VwEU, voor gelijkheid van nationaliteit, art.19 VwEU, voor gelijkheid van geslacht, ras, godsdienst, enz., art.107 VwEU, voor het verbod op discriminerende steunmaatregelen en art.110 VwEU, voor wat betreft geen hogere belastingen op producten uit andere lidstaten.

Als het gelijkheidsbeginsel wordt toegepast op de werking binnen de btw regelgeving dan moet als eerste worden opgemerkt dat de ontwikkeling van de btw regelgeving een uitvloeisel is van een hoger doel. Namelijk het realiseren van een geharmoniseerde interne markt waarbij elke lidstaat voor wat betreft de btw regelgeving nagenoeg de zelfde regels hanteert. Het gelijkheidsbeginsel, bezien vanuit een Europees perspectief, streeft dan ook naar een interne markt. Om een dergelijke interne markt goed te laten functioneren is het van belang dat iedereen binnen die markt gelijk wordt behandeld. Het streven naar een interne markt is dus een belangrijke motor in de ontwikkeling van het gelijkheidsbeginsel.¹¹⁰

¹⁰⁶ HvJ 14 september 2006, zaak C-228/05 (Stradasfalti).

¹⁰⁷ A.H. Bommer e.a., NDFR *Omzetbelasting*, Europeesrechtelijk kader, aant. 6.3.

¹⁰⁸ D.M. Weber, Europees belastingrecht § 4.0.7.a, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

¹⁰⁹ HvJ 19 juli 2012, zaak C-250/11 (LG).

¹¹⁰ A.H. Bommer e.a., NDFR *Omzetbelasting*, Europeesrechtelijk kader, aant. 6.4.

Om te beoordelen of er sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel dienen twee vragen te worden beantwoord namelijk ten eerste of de situaties inderdaad gelijk zijn en dus of ze überhaupt het zelfde behandeld dienen te worden. Hierbij geldt dat het niet hoeft te gaan om twee identieke gevallen maar om gelijke c.q. op essentie in een lijn liggende gevallen. Ten tweede moet de vraag worden gesteld of voor een ongelijke behandeling van (soort)gelijke gevallen een objectieve rechtvaardiging is aan te wijzen waardoor een ongelijke behandeling gerechtvaardigd kan zijn.

3.4 Belastingontwijking op Europees niveau

Uit de bovenstaande grondbeginselen vloeit voort dat een belastingplichtige niet zomaar geconfronteerd kan worden met bepaalde wetgeving. Dit is ook het geval als het gaat om de bestrijding van belastingontwijking. Zo moet dan ook bij de beantwoording van de vraag of er sprake is van misbruik van recht en met welke instrumenten dat dan moet worden bestreden rekening worden gehouden met het gemeenschapsrecht en voornamelijk met doel en de strekking van het EU recht.¹¹¹ Hierbij is het rechtszekerheidsbeginsel, zoals beschreven in paragraaf 3.3.2, het uitgangspunt. Een uitvloeisel hiervan is dat het een belastingplichtige op grond van het hem kenbare EU recht mogelijk moet zijn de fiscaal voordeligste weg te kiezen. Het is namelijk zo dat het rechtszekerheidsbeginsel met zich meebrengt dat een belastingplichtige erop mag vertrouwen dat als hij in aanmerking komt voor een bepaald fiscaal voordeel hij hier ook gebruik van kan maken zonder dat hem daarbij iets in de weg staat. Dit is alleen niet het geval wanneer er sprake is van misbruik. In dat geval zal het rechtszekerheidsbeginsel aan de kant worden gezet en kan de misbruiker niet meer vertrouwen op de voorzienbaarheid van het recht.

Het Hof van Justitie heeft de bestrijding van misbruik dan ook geaccepteerd als dwingende reden van algemeen belang. Wat er in resulteert dat lidstaten misbruik mogen bestrijden ook al is op een bepaalde situatie het EU recht van toepassing. Dit wordt ook aangegeven in het arrest Centros¹¹², waar het Hof van Justitie aangeeft 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".¹¹³ Daarnaast heeft het Hof van Justitie

¹¹¹ D.M. Weber, Europees belastingrecht § 5.1.7.a.a, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

¹¹² HvJ 9 maart 1999, zaak C-212/97 (Centros).

¹¹³ HvJ 9 maart 1999, zaak C-212/97 (Centros), punt 24.

in diverse arresten aangeven dat het bestrijden van belastingontwijking uitdrukkelijk als rechtvaardiging voor een beperking van de verdragsvrijheden wordt aanvaard. Hierbij is het uitgangspunt het bestrijden van volstrekt kunstmatige belastingconstructies die er specifiek op gericht zijn om de belastingwetgeving te omzeilen.¹¹⁴ De conclusie dat belastingontwijking bestreden mag worden indien het EU recht van toepassing is, is onder meer ook van belang voor het secundaire EU recht aangezien hier onder meer de btw-richtlijn uit voortvloeit.

Een bijkomende vraag van het bovenstaande was nog wel of de bestrijding van misbruik een algemeen beginsel van het EU recht inhoudt.¹¹⁵ Deze vraag lijkt echter sinds het arrest Kofoed beantwoord te zijn.¹¹⁶ Binnen dit arrest wordt namelijk door het Hof van Justitie gesproken over "het algemene beginsel van gemeenschapsrecht, dat rechtsmisbruik is verboden" met verwijzing naar een aantal andere arresten waar misbruik aan de orde kwam zoals Halifax en Cadbury Schweppes.¹¹⁷ Een gevolg van dat het Hof van Justitie het verbod van rechtsmisbruik ziet als een algemeen beginsel van het EU recht is dat lidstaten die geen eigen misbruikleerstuk kennen gebruik kunnen maken van het verbod op rechtsmisbruik als algemeen beginsel van het EU recht. Dit laatste deed zich onder meer voor in het arrest Halifax waar de Engelse fiscus de optie werd geboden om het communautaire beginsel verbod van rechtsmisbruik te gebruiken, terwijl het Verenigd Koninkrijk geen eigen nationale misbruikleerstuk kent.

Als laatste dient opgemerkt te worden dat misbruik zich op twee niveaus kan afspelen. Ten eerste op Europees niveau en ten tweede op nationaal niveau. Bij misbruik op Europees niveau wordt geprobeerd rechtstreeks gebruik te maken van Europese regels, door bijvoorbeeld een beroep te doen op een bepaalde vrijstelling in een richtlijn, die eigenlijk niet voor die persoon is bedoeld.¹¹⁸ Een dergelijke situatie doet zich vooral voor bij belastingen die op Europees niveau zijn geüniformeerd of geharmoniseerd en op nationaal niveau zijn geïmplementeerd via een Europese richtlijn, denk hierbij bijvoorbeeld aan de btw. Bij misbruik op nationaal niveau tracht men zich te onttrekken aan bepaalde nationale wetgeving. Opvallend is dat het Hof van Justitie in de loop van de tijd twee verschillende formuleringen heeft ontwikkeld op grond waarvan misbruik kan worden bestreden. De eerste formulering is te vinden in het arrest Emsland-Stärke.¹¹⁹ Binnen dit arrest wordt een tweetal toetsen

¹¹⁴ D.M. Weber, Europees belastingrecht § 5.1.7.a.a, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

¹¹⁵ D.M. Weber, Europees belastingrecht § 5.1.7.a.b, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

¹¹⁶ HvJ 5 juli 2007, zaak C-321/05 (Kofoed).

¹¹⁷ HvJ 5 juli 2007, zaak C-321/05 (Kofoed), r.o. 38.

¹¹⁸ D.M. Weber, Europees belastingrecht § 5.1.7.a.c, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

¹¹⁹ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke).

geformuleerd namelijk de objectieve en subjectieve toets, welke vergelijkbaar zijn aan de vereisten voor *fraus legis*, zoals beschreven in paragraaf 2.4. Indien aan beide toetsen is voldaan kan de vraag of sprake is van misbruik van recht positief worden beantwoord. Deze twee toetsen worden door het Hof van Justitie bijna altijd gehanteerd wanneer het gaat om de beoordeling of sprake is van misbruik van recht. Toch kan ook nog een tweede meer algemene formulering worden onderscheiden waaruit naar voren komt dat een lidstaat stellig maatregelen kan treffen die tot doel hebben te verhinderen dat belastingplichtigen onrechtmatig gebruik maken van de wet.^{120 121} Deze formulering wordt gebruikt indien sprake is van misbruik op nationaal niveau en dient vooral ter bestrijding van volstrekt kunstmatige belastingconstructies binnen de directe belasting.

Doordat er dus een verschil bestaat tussen enerzijds het bestrijden van misbruik middels de objectieve en subjectieve toets en anderzijds de meer globale algemene formulering rijst de vraag of het Hof van Justitie een onderscheid maakt tussen bestrijding van misbruik op EU- of nationaal niveau. Mijn inziens mag dit geen verschil maken omdat de kernvraag blijft of het gemeenschapsrecht de veronderstelde misbruikbestrijding toestaat, onafhankelijk van de vraag of het misbruik nu op EU-niveau of op nationaal niveau plaatsvindt. In het volgende hoofdstuk zal ik vooral ingaan op de objectieve en subjectieve toets gezien het feit dat deze formulering vooral wordt gebruikt op EU-niveau waarop de btw-richtlijn en dus de nationale omzetbelasting is gestoeld en ook de focus van deze scriptie ligt.¹²²

3.5 Deelconclusie

Bij de bestrijding van misbruik van recht moet bovenal rekening worden gehouden met de algemene rechtsbeginselen van het EU recht en dan met name met het rechtszekerheidsbeginsel. Uit dit laatste beginsel vloeit namelijk voort dat een belastingplichtige op grond van het hem kenbare EU recht de fiscaal voordeligste weg mag kiezen. Echter wanneer de weg onomstotelijk leidt tot misbruik van recht kan een belanghebbende niet meer vertrouwen op deze rechtszekerheid. Belangrijk bij de bestrijding van misbruik van recht binnen de btw is om je te realiseren dat de btw gestoeld is op het secundaire EU recht namelijk de btw-richtlijn. Dit betekent dat voor de bestrijding van misbruik van recht vooral gekeken zal moeten worden naar jurisprudentie en uitspraken van het Hof van Justitie.

¹²⁰ D.M. Weber, Europees belastingrecht § 5.1.7.a.c, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

¹²¹ HvJ 9 maart 1999, zaak C-212/97 (Centros), r.o. 24.

¹²² D.M. Weber, Europees belastingrecht § 5.1.7.a.c, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

Hoofdstuk 4: Misbruik van recht binnen de btw

Misbruik van recht is sinds jaar en dag een gegeven echter in de afgelopen jaren is dit begrip ook binnen de indirecte belasting een populair verschijnsel geworden. Zo wordt het leerstuk sinds 2006, naar aanleiding van het Halifax arrest¹²³, ingezet door de belastingdienst om vermeende ongewenste constructies binnen de btw te bestrijden. Het begrip misbruik van recht werd echter al voor het eerst binnen de indirecte belasting geïntroduceerd in 2000. Toen werd in het arrest Emsland-Stärke het misbruik van recht leerstuk al geconcretiseerd en geobjectiveerd middels een objectieve en subjectieve toets.¹²⁴

In dit hoofdstuk zal worden ingegaan op wat het leerstuk precies inhoudt en wat de gevolgen zijn mocht er sprake zijn van misbruik van recht. Hierbij zal er worden ingegaan op alle relevante jurisprudentie rondom het misbruik van recht leerstuk om zo een concreet beeld te vormen van wanneer nu wel en wanneer nu niet het misbruik van recht beginsel ingeroepen kan worden.

4.1 Objectiviteit van de omzetbelasting

Binnen de btw is lange tijd gemeend dat het misbruik van recht leerstuk niet kon worden toegepast, vanwege het systeem en het karakter van de heffing. De btw knoopt immers aan bij de juridische transacties en de vergoeding die partijen elkaar berekenen. Het idee was dat in een objectieve belasting, als de btw, geen ruimte is om rekening te houden met de doelstellingen van belastingplichtigen, ook niet wanneer die erin bestaan (enkel) belastingvoordelen te behalen in weerwil van het doel en de strekking van de btw-richtlijn of de wet.¹²⁵ Voor de btw moet namelijk enkel worden bepaald of de onderhavige handelingen naar objectieve criteria voldoen aan de begrippen leveringen van goederen of dienstverrichtingen, ervan uitgaande dat er wordt gehandeld als zijnde een ondernemer. Als daarvan sprake is, dienen de desbetreffende handelingen als belastbare handelingen in aanmerking te worden genomen. Zo dient ook een gekunstelde levering aan btw heffing te worden onderworpen en kan daarmee recht op aftrek ontstaan.¹²⁶

Binnen de btw wordt dus niet gekeken naar het motief en het oogmerk waarmee een belastingplichtige zijn handelingen verricht.¹²⁷ Nu vormt juist dit laatste voor het toepassen

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

¹²⁴ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke).

¹²⁵ D.M. Weber, Europees belastingrecht § 6.5.9, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014.

¹²⁶ B.G. van Zadelhoff, Misbruik van recht in de btw, FBN 2006/06.

¹²⁷ A. van Dongen, Fraus legis in de btw, WFR 1999/347.

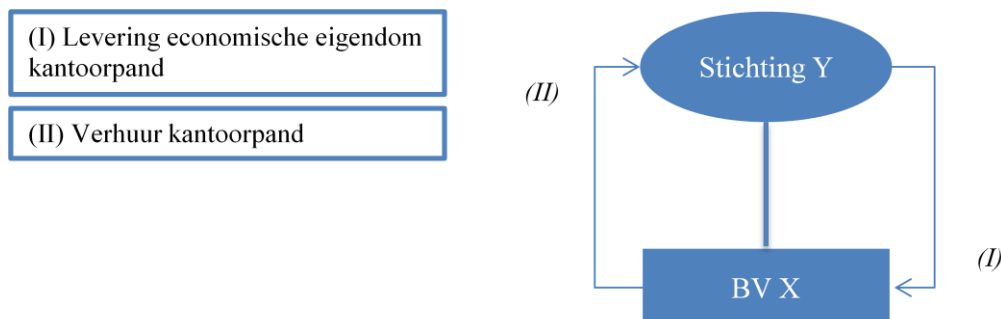
van misbruik van recht binnen de btw een achilleshiel. Dit omdat juist het subjectieve element vaak doorslaggevend is voor de bepaling of er sprake is van misbruik van recht. Echter sinds 2006 blijkt dat ondanks het objectieve karakter van de omzetbelasting, onder omstandigheden, misbruik van recht binnen de btw toch doorgang kan vinden.

Voordat verder zal worden ingegaan op de situatie dat misbruik van recht binnen de btw toegepast kan worden zal eerst worden gekeken naar een aantal arresten waarbij nog de gedachtegang heersten dat dit niet het geval was. Dit om zo een goed beeld te krijgen van hoe het was voor dat het misbruik van recht leerstuk werd geïntroduceerd.

4.1.1 *Fraus legis binnen de btw niet gehonoreerd*

Het eerste belangrijke arrest in de aanloop naar goedkeuring van misbruik van recht binnen de btw is het Hoge Raad arrest van 16 september 1992.¹²⁸ In dit arrest schemert namelijk door dat het wellicht wel mogelijk moest zijn misbruik van recht of in dit geval *fraus legis* toe te passen binnen de btw. Hierbij was opvallend dat het Hof Amsterdam het beroep op *fraus legis*, binnen de btw, honoreerde maar dat de Hoge Raad hier later toch op terugkwam en het beroep alsnog afwees, op grond van een objectieve kijk op de feiten en omstandigheden.

Figuur 1: Grafische weergave HR 16 september 1992



Het arrest betrof de vraag of belanghebbende, hier zijnde BV X, aftrek kon verkrijgen voor de aan hem in rekening gebrachte btw, door stichting Y, voor de levering van het economische eigendom van een kantoorpand. Stichting Y was een financiële instelling waardoor zij voor de btw nagenoeg vrijgesteld presteerde.¹²⁹ Verder bezat stichting Y 100% van de aandelen in BV X. In 1987 nam stichting Y een nieuw kantoorpand in gebruik waarvan, een paar maanden later, het economische eigendom werd geleverd aan BV X. Daarop verhuurde BV X het kantoorpand weer terug aan stichting Y echter hierbij werd er geopteerd voor belaste

¹²⁸ HR 16 september 1992, nr. 27 162, BNB 1993/223.

¹²⁹ Art. 11 lid 1 onderdeel j Wet OB.

verhuur.¹³⁰ Belanghebbende werd doormiddel van deze belaste verhuur ondernemer voor de omzetbelasting. Hierop diende belanghebbende daarom ook het verzoek in voor teruggaaf van de omzetbelasting die haar in rekening was gebracht betreffende de levering van het economische eigendom van het kantoorpand.

De inspecteur heeft deze teruggaaf geweigerd omdat volgens hem sprake was van een *fraus legis* handeling. Hof Amsterdam sloot zich hierbij aan en stelde dat de huurconstructie uitsluitend ten doel had om de omzetbelasting, ten aanzien van de levering van het kantoorpand, te verijdelen.¹³¹ Hiermee werd volgens het Hof het doel en de strekking van de wettelijke bepalingen betreffende de omzetbelasting en met name die van artikel 15 van de Wet miskend. Het Hof volgde de inspecteur in zijn beslissing en weigerde de teruggaaf.

De Hoge Raad stelde echter dat er helemaal niet in strijd met doel en strekking van de wet werd gehandeld. Er werd namelijk, volgens de Hoge Raad, gewoon gebruik gemaakt van een bestaande regeling. Het gebruik maken van die regeling kan dan ook, ongeacht het voordeel dat hieruit voortvloeit, niet in strijd worden geacht met doel en strekking van de wet.¹³² Dat het Hof hier anders over heeft geoordeeld wijdt Finkensieper, in zijn annotatie bij het arrest, aan het "*fraus legis virus*". Waarbij hij opmerkt dat wanneer een belanghebbende kan kiezen tussen twee legale wegen en de fiscaal voordeligste wordt gekozen al snel, vanwege het oogmerk belastingbesparing, *fraus legis* wordt geroepen, terwijl er eigenlijk helemaal niet in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld.¹³³ Wel wordt door de Hoge Raad opgemerkt dat er bijzondere omstandigheden bestaan waardoor wel in strijd met doel en strekking van de wet gehandeld zou kunnen worden. Welke dit zijn laat de Hoge Raad echter buiten beschouwing. Zo lijkt de Hoge Raad toch een kleine opening te laten voor *fraus legis* binnen de omzetbelasting maar hierbij blijft een echte concretisering uit. Het zal dan dus ook altijd gissen blijven wat de Hoge Raad hiermee heeft bedoelt.

Een meer recent arrest met ongeveer dezelfde uitkomst is die van 29 oktober 1997.¹³⁴ In dit arrest ging het om een vorm van *carrouselfraude*¹³⁵ waarbij er twee verschillende transacties te onderscheiden waren. Hierbij gaf Hof Amsterdam bij één van de transacties aan dat "doel en strekking van de wet zouden worden miskend indien de in rekening gebrachte

¹³⁰ Onder art. 11, lid 1, letter b, sub 5 wet OB.

¹³¹ Hof Amsterdam 21 november 1989, nr. 1972/88, V-N 1990/3033.

¹³² J.J.M. Lamers, Wetsontduiking in de omzetbelasting, WFR 1995/384.

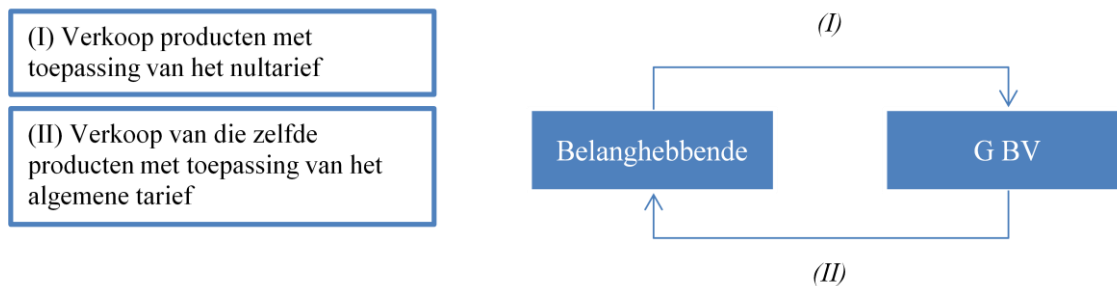
¹³³ Noot J.M.F. Finkensieper, bij HR 16 september 1992, nr. 27 162, BNB 1993/223.

¹³⁴ HR 29 oktober 1997, nr. 32 728, BNB 1998/35.

¹³⁵ Bij *carrouselfraude* draagt een ondernemer geen btw af aan de Belastingdienst, terwijl hij die btw wel in rekening brengt. Dit wordt gedaan doordat, zoals de naam al zegt, goederen steeds binnen de zelfde bv's in een carrousel worden doorverkocht.

omzetbelasting in aftrek gebracht zou kunnen worden door belanghebbende".¹³⁶ Dit, samen met de conclusie dat buiten het belastingvoordeel er geen enig zakelijk belang was gediend met deze transactie, maakt dat het Hof Amsterdam oordeelde dat er sprake was van fraud legis. Het geval wou namelijk dat belanghebbende producten leverde en factureerde aan G BV onder toepassing van het nultarief, waardoor G BV geen btw hoefde te betalen en belanghebbende deze niet hoefde af te dragen. Vervolgens werden precies die zelfde goederen, soms zelfs nog op de zelfde dag, weer terugverkocht aan belanghebbende maar nu onder toepassing van het algemene tarief. Belanghebbende trok de aan haar door G BV in rekening gebrachte btw vervolgens af echter dit stuitte op weerstand van de inspecteur die de aftrek niet accepteerde. Het Hof Amsterdam oordeelde vervolgens, zoals hierboven al aangegeven, dat de handelingen in fraudem legis werden gepleegd.

Figuur 2: Grafische weergave HR 29 oktober 1997



Hier tegen is belanghebbende in cassatie gegaan bij de Hoge Raad. Met succes want uiteindelijk oordeelde de Hoge Raad in weerwil van het Hof dat er geen sprake was van fraud legis omdat belanghebbende met de transactie helemaal geen belastingvoordeel verkreeg. Belanghebbende heeft namelijk slechts de aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting, die zij daadwerkelijk heeft voldaan, in aftrek gebracht.¹³⁷ Hier reist dus ook weer de vraag hoe het Hof heeft kunnen oordelen dat sprake is van fraud legis. Met Simons deel ik de mening dat dit deels te wijten is aan het feit dat wanneer het menselijk gevoel van onrecht maar groot genoeg is de objectiviteit uit het oog wordt verloren en een leerstuk als fraud legis zijn intreden kan maken binnen de btw.¹³⁸ Terwijl objectief gezien, zoals blijkt uit bovenstaand arrest, gewoon gebruik wordt gemaakt van de geldende rechtsregels door enerzijds de verkoop te kunnen laten plaatsvinden met toepassing van het nultarief en anderzijds de terugverkoop met toepassing van het algemene tarief. Zodoende werd dan ook uiteindelijk het beroep op fraud

¹³⁶ Hof Amsterdam 26 september 1996, nr. 96/0058, V-N 1996/4816.

¹³⁷ HR 29 oktober 1997, nr. 32 728, BNB 1998/35, r.o. 3.4.

¹³⁸ Noot A.L.C. Simons, bij HR 29 oktober 1997, nr. 32 728, BNB 1998/35.

legis door de Hoge Raad afgewezen, net zoals dit het geval was bij het Hoge Raad arrest van 16 september 1992.

Het grootste struikelblok, voor de toepassing van fraus legis, binnen deze twee arresten is dus de objectiviteit van de omzetbelasting. Uitgaande van de feiten en omstandigheden binnen de twee arresten kon niet geoordeeld worden dat sprake was van misbruik omdat de belanghebbenden gewoon gebruik maakte van het recht zoals dat tot hun beschikking stond. Dat daarmee enerzijds een fiscaal voordeel werd behaald of daarmee anderzijds in strijd met doel en strekking van de wet werd gehandeld wil nog niet gelijk zeggen dat sprake is van misbruik van recht of in deze fraus legis.

4.1.2 Objectiviteit vanuit de EU

Ook vanuit de EU was er een sterke ingeving dat het subjectieve oogmerk, ofwel het motief, van een belastingplichtige, dat hij heeft voor bepaalde handelingen, niet van belang zou kunnen zijn bij een transactiebelasting zoals de btw. Zo oordeelde het Hof van Justitie namelijk op 6 april 1995¹³⁹ dat, uitzonderingsgevallen daargelaten, de objectieve aard van een handeling het uitgangspunt is bij de heffing van de btw. Dit om de rechtszekerheid van een belastingplichtige te garanderen en de heffing van de btw te vergemakkelijken. Echter doordat het Hof van Justitie in dit arrest opmerkt dat er sprake kan zijn van "uitzonderingsgevallen" doet vermoeden dat er dus in sommige gevallen wel ruimte zou moeten zijn voor een subjectieve benadering.

De objectiviteit van de btw komt nogmaals aan bod bij het arrest DFDS.¹⁴⁰ Binnen dit arrest wordt door het Hof van Justitie verwezen naar het beginsel van de economische realiteit en wordt deze beschreven als fundamenteel criterium voor de toepassing van de btw. Deze economische realiteit wil zeggen dat er niet gekeken moet worden naar welk doel of motief een belastingplichtige nastreeft maar dat alleen gekeken moet worden naar of de onderhavige handelingen voldoen aan de voorwaarden van de btw. Is dit laatste het geval dan dienen de handelingen meegenomen te worden in de heffing van de omzetbelasting.¹⁴¹ Zelfs al zou daarbij sprake zijn van gekunsteld handelen. Uit dat arrest komt dan weer sterk naar voren dat binnen de btw geen ruimte zou zijn voor een leerstuk als fraus legis wat gebruik maakt van een subjectieve toets.

¹³⁹ HvJ 6 april 1995, zaak C-4/94 (BLP Group).

¹⁴⁰ HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95 (DFDS A/S).

¹⁴¹ J.J.P. Swinkels, Fraus legis in Europees perspectief, WFR 2006/1321.

4.2 Introductie van het leerstuk misbruik van recht

Het arrest Emsland-Stärke wordt in de regel als het eerste algemene arrest beschouwd waar misbruik van recht aan de orde is binnen de indirecte belasting.¹⁴² Dat is tot op zekere hoogte ook wel het geval maar daarbij moeten nog wel enige kanttekeningen worden geplaatst. De eerste kanttekening die geplaatst moet worden is dat het arrest Emsland-Stärke ziet op uitvoerrestituties, ter zake van de uitvoer van goederen, gebaseerd op verordening (EEG) 2730/79¹⁴³ waardoor het arrest in wezen betrekking heeft op het secundaire EU recht en niet zozeer specifiek toetst aan het primaire EU recht. De tweede kanttekening is dat het in het arrest niet zozeer ging om misbruik van recht maar om een fraude zaak, namelijk een vorm van carrouselfraude of liever gezegd een U-constructie, waardoor er dus sprake was van belastingontduiking. Desalniettemin is het arrest wel degelijk van toegevoegde waarde voornamelijk omdat de grondslag waarop het Hof van Justitie zijn oordeel baseert de gemeenschapstrouw van art. 4 VEU is. Hier komt uit voort dat het arrest de basis kan vormen in het tegengaan van ongewenste btw besparende constructies binnen de btw.

Alvorens er in zal worden gegaan op de twee elementen die voort vloeien uit het arrest, waaraan voldaan dient te worden wil sprake zijn van misbruik van recht, zal er eerst een korte uiteenzetting worden geven van de feiten en omstandigheden in het onderhavige arrest.

4.2.1 Casus *Emsland-Stärke*

In het arrest was sprake van een zogenaamde U-constructie waarbij er goederen vanuit de EU werden geëxporteerd naar een derde land, een land niet behorende tot de EU, om vervolgens zonder bewerking of andere toevoeging terug vervoerd te worden naar het oorspronkelijke land van waaruit ze werden geëxporteerd. Hierbij gold dat de subsidie bij uitvoer van de goederen groter was dan de heffing bij invoer van de goederen.¹⁴⁴ Hierdoor werd dus netto een belastingvoordeel behaald.

De casus was als volgt: de Duitse vennootschap Emsland-Stärke GmbH (hierna: Emsland-Stärke) exporteerde een aantal partijen aardappelzetmeel en tarwezetmeel vervaardigde producten (hierna: product X) naar zijn in Zwitserland gevestigde zustervenootschap Fuga AG respectievelijk Lukowa AG. Hiervoor ontving Emsland-Stärke op basis van verordening

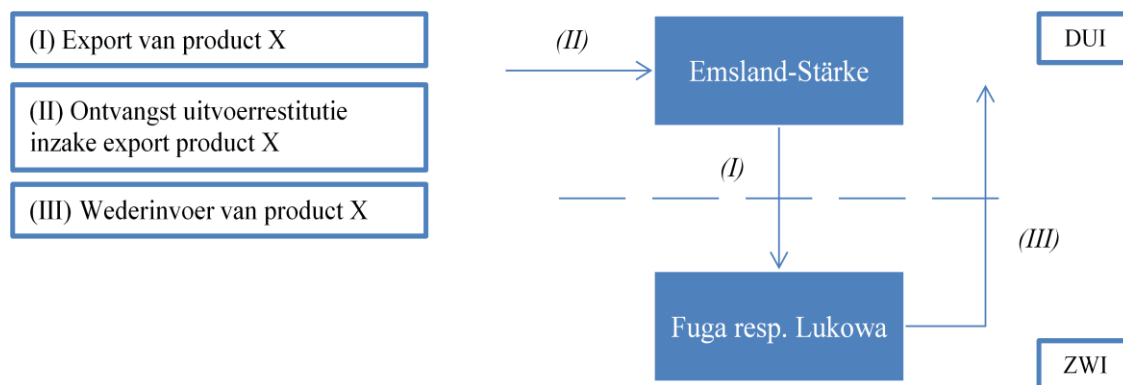
¹⁴² P. Kavelaars, Misbruik van recht in de EU, WFR 2011/1177.

¹⁴³ Deze verordening ziet op de gemeenschappelijke uitvoeringsbepalingen inzake het stelsel van restituties bij uitvoer voor landbouwproducten.

¹⁴⁴ J.J.P. Swinkels, Fraus legis in Europees perspectief, WFR 2006/1321.

(EEG) 2730/79 een uitvoerrestitutie van het Hauptzollamt Hamburg-Jonas (hierna: HZA).¹⁴⁵
¹⁴⁶ Echter onmiddellijk nadat product X was ingeklaard in het vrije verkeer in Zwitserland keerde deze in ongewijzigde staat en met dezelfde vervoermiddelen terug naar Duitsland, waar zij na betaling van de desbetreffende invoerrechten voor het vrije verkeer werden ingeklaard.¹⁴⁷ Netto leverden dit Emsland-Stärke het verschil tussen de uitvoerrestitutie en de invoerrechten op.

Figuur 3: Grafische weergave HvJ Emsland-Stärke



Nog een andere variant die Emsland-Stärke hanteerde was dat product X niet teruggestuurd werd naar Duitsland maar dat deze direct na inklaring in Zwitserland werd doorgestuurd naar Italië.¹⁴⁸ Ook hier waren de ontvangen uitvoerrestituties hoger dan de betaalde invoerrechten waardoor netto een fiscaal voordeel werd behaald.

Na onderzoek van de Duitse douanecontroledienst trok het HZA voor beide varianten de uitgekeerde uitvoerrestituties in.¹⁴⁹ Hierop heeft Emsland-Stärke, nadat haar bezwaarschriften tegen deze besluiten waren afgewezen, beroep ingediend bij het Finanzgericht. Het Finanzgericht heeft daarop eveneens het beroep van Emsland-Stärke afgewezen. Als laatste middel heeft Emsland-Stärke daarna nog een beroep ingediend bij het Bundesfinanzhof maar die heeft op zijn beurt de zaak geschorst en een tweetal pre judiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie.

¹⁴⁵ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), r.o. 7.

¹⁴⁶ Deze uitvoerrestitutie werd alleen verleend indien aan een aantal voorwaarden werd voldaan zo moest het product echt de Gemeenschap (EU) hebben verlaten en zijn bestemming in ongewijzigde vorm hebben bereikt, art. art. 9, lid 1, eerste alinea verordening (EEG) 2730/79.

¹⁴⁷ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), r.o. 8.

¹⁴⁸ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), r.o. 11.

¹⁴⁹ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), r.o. 9 & 12.

4.2.2 Pre judiciële vragen Emsland-Stärke

Over de bovenstaande handelingen zijn twee pre judiciële vragen gesteld met betrekking tot de uitlegging van de art. 10, lid 1, en art. 20, leden 2 tot en met 6, van verordening nr. 2730/79 inzake het stelsel van restituties bij uitvoer voor landbouwproducten.¹⁵⁰ Kort gezegd gaat het ten eerste om de vraag of Emsland-Stärke terecht het recht op de uitvoerrestitutie verliest indien de producten onmiddellijk na invoer in een derde land, hier zijnde Zwitserland, terug naar de Gemeenschap, hier zijnde Duitsland of Italië, worden gebracht. Ten tweede gaat het om de vraag of het antwoord op de eerste vraag anders luidt indien de producten door de koper in het derde land eerst worden doorverkocht, aan een met hem persoonlijk en economisch verbonden en eveneens in het derde land gevestigde onderneming, alvorens terug te worden ingevoerd in de Gemeenschap.

Op de eerste vraag stelt Emsland-Stärke dat voldaan is aan alle douaneformaliteiten waaruit naar haar mening een zekere mate van rechtszekerheid voort vloeit, die wanneer het recht op uitvoerrestituties wordt ontzegd, ernstig in het gedrang komt. Dat de producten niet definitief in het derde land zijn gebleven, had volgens haar te maken met een door commerciële overwegingen ingegeven beslissing van de in dit land gevestigde koper.¹⁵¹ Emsland-Stärke beantwoorde de tweede vraag ontkennend omdat volgens haar het er niet toe doet dat de koper een zustervenootschap van de verkoper is, aangezien noch de verkoopovereenkomst, noch de prijs fictief was. Was niet van haar gekocht dan was product X wel ergens anders aangeschaft.¹⁵²

Het HZA heeft geen opmerkingen bij het Hof ingediend maar zijn, door de verwijzende rechter samengevat, standpunt luidt dat restituties slechts kunnen worden toegekend als de producten een rol gespeeld hebben op de betrokken markt van het derde land en aan de wetten van die markt onderworpen zijn. De overlegging van een douanedocument is daarbij slechts een weerlegbaar vermoeden.¹⁵³

Hierna zet de commissie uiteen dat ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, in de zetmeelsector een aanzienlijk verschil bestond tussen het bedrag van de uitvoerrestitutie en invoerrechten. Hierdoor kon een soort driehoeksverkeer ontstaan, waarbij de goederen eerst naar een derde land werden uitgevoerd en daarna met hetzelfde vervoermiddel terug in de

¹⁵⁰ Zie bijlage 1. voor de tekst bij art. 10, lid 1, en art. 20, leden 2 tot en met 6, van verordening nr. 2730/79.

¹⁵¹ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), r.o. 22.

¹⁵² HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), r.o. 23.

¹⁵³ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), r.o. 26.

Gemeenschap werden ingevoerd.¹⁵⁴ Toch stelt de commissie dat verordening nr. 2730/79 geen rechtsgrondslag oplevert om de uitvoerrestituties terug te vorderen.¹⁵⁵ Dit vooral gebaseerde op het feit dat de voorwaarden van de verordening niet a posteriori gebruikt kunnen worden. Dat neemt niet weg dat de commissie toch van mening was dat, gelet op de feiten en omstandigheden uit het hoofdgeding, mogelijk rechtsmisbruik onderzocht moest worden.

4.2.3 Voorwaarden rechtsmisbruik Emsland-Stärke

Volgens de commissie is sprake van rechtsmisbruik indien cumulatief voldaan wordt aan de volgende drie elementen¹⁵⁶:

- I. een objectief element, namelijk het bewijs dat de voorwaarden voor de toekenning van een recht kunstmatig zijn gecreëerd, en dat een handelstransactie niet met een economisch oogmerk is verricht, maar uitsluitend om uit de communautaire begroting de met die transactie gepaard gaande financiële steun te ontvangen. Daarvoor moet, geval per geval, worden onderzocht welke de strekking en het doel van de betrokken gemeenschapsregeling is om te bepalen of daarmee in strijd wordt gehandeld.
- II. een subjectief element, namelijk dat de betrokken handelstransactie in wezen is verricht om een met het doel van de gemeenschapsregeling onverenigbaar financieel voordeel te verkrijgen;
- III. een procedureel element in verband met de bewijslast die op de bevoegde nationale instantie rust. Doch in het geval van de ernstigste misbruiken volstaat zelfs een begin van bewijs, waardoor de bewijslast eventueel wordt omgekeerd.

Hieruit volgt dat om te kunnen vaststellen dat het gaat om misbruik van recht enerzijds een geheel van objectieve omstandigheden moet bestaan waaruit blijkt dat het doel van de onderhavige regeling of bepaling niet is bereikt. In het geval van Emsland-Stärke werd hieraan volgens de commissie voldaan omdat het, aldus de commissie, uitsluitend ging om het behalen van een aanzienlijk fiscaal voordeel, namelijk het verschil tussen de uitvoerrestitutie en dat van de invoerrechten. Waarbij er een zeer korte termijn zat tussen de uitvoer en wederinvoer in de gemeenschap.

¹⁵⁴ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), r.o. 27.

¹⁵⁵ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), r.o. 36.

¹⁵⁶ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), r.o. 39.

Anderzijds is een subjectief element vereist, namelijk de bedoeling om een door de gemeenschapsregeling toegekend voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat.¹⁵⁷ Aan dit vereiste werd ook voldaan, zo stelde de commissie, omdat Emsland-Stärke samen met de Zwitserse kopers en de uiteindelijke kopers in Duitsland c.q. Italië de carrousel bewust zouden hebben opgezet.

Uiteindelijk oordeelde het Hof van Justitie dat een communautaire exporteur zijn recht op betaling van een uitvoerrestitutie kan verliezen als die uitvoerrestitutie is verkregen door gebruik te maken van transacties die betiteld kunnen worden als misbruik van recht. Van misbruik is sprake volgens het Hof van Justitie als de exporteur, hier zijnde Emsland-Stärke, de bedoeling had een uit de gemeenschapsregeling voortvloeiend voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder een recht op dit voordeel ontstaat.¹⁵⁸ Hierbij was onder andere van belang of de exporteur en de importeur van de goederen in het derde land daarbij hebben samengewerkt. Het is aan de nationale rechter het bewijs te leveren voor misbruik van recht volgens de bewijsregels van het nationale recht, voor zover deze geen afbreuk doen aan de volle werking van het gemeenschapsrecht.

4.3 Misbruik van recht binnen de btw

Na het hiervoor besproken arrest van Emsland-Stärke is het een tijd lang nog onduidelijk geweest of het misbruik van recht leerstuk ook daadwerkelijk toegepast kon worden binnen de btw. Deze onduidelijkheid bestond vooral door het subjectieve element dat benodigd was om misbruik van recht aan te tonen, zoals ook beschreven in paragraaf 4.1. Echter sinds 2006 is al deze onduidelijkheid weggenomen met een drietal arresten. Te weten de arresten Halifax¹⁵⁹, University of Huddersfield¹⁶⁰ en BUPA Hospitals.¹⁶¹ Het betrof drie zaken die door een aantal Engelse rechters werden aangedragen met als overkoepelende vraag of en in hoeverre het misbruik van recht leerstuk toepassing kon vinden binnen de Europese btw heffing. Dat de uitkomst van deze arresten van groot belang was, en nog steeds is, blijkt wel uit het feit dat de arresten zijn geweest door een dertiental rechters en dat sedert de binnenkomst van de eerste zaak ter griffie van het Hof meer dan 43 maanden zijn verstreken.¹⁶²

¹⁵⁷ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), r.o. 52 & 53.

¹⁵⁸ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), r.o. 60.

¹⁵⁹ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax).

¹⁶⁰ HvJ 21 februari 2006, zaak C-223/03 (University of Huddersfield).

¹⁶¹ HvJ 21 februari 2006, zaak C-419/02 (BUPA Hospitals).

¹⁶² Noot Bijl, bij HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax).

Hierna zullen de voorwaarden worden besproken waaraan cumulatief voldaan moet worden wil sprake zijn van misbruik van recht binnen de btw. Daarbij zal ook worden ingegaan op hoe die voorwaarden zich verhouden tot de voorwaarden zoals die gelden ten aanzien van het nationale begrip *fraus legis* en de voorwaarden zoals die voortvloeien uit het arrest *Emsland-Stärke*. Echter alvorens hierop in te gaan zal eerst een korte uiteenzetting worden geven van de feiten en omstandigheden in de onderhavige arresten, waarbij Halifax als uitgangspunt wordt genomen en zo nodig een koppeling zal worden gelegd naar een van de andere twee arresten.

4.3.1 Casus Halifax

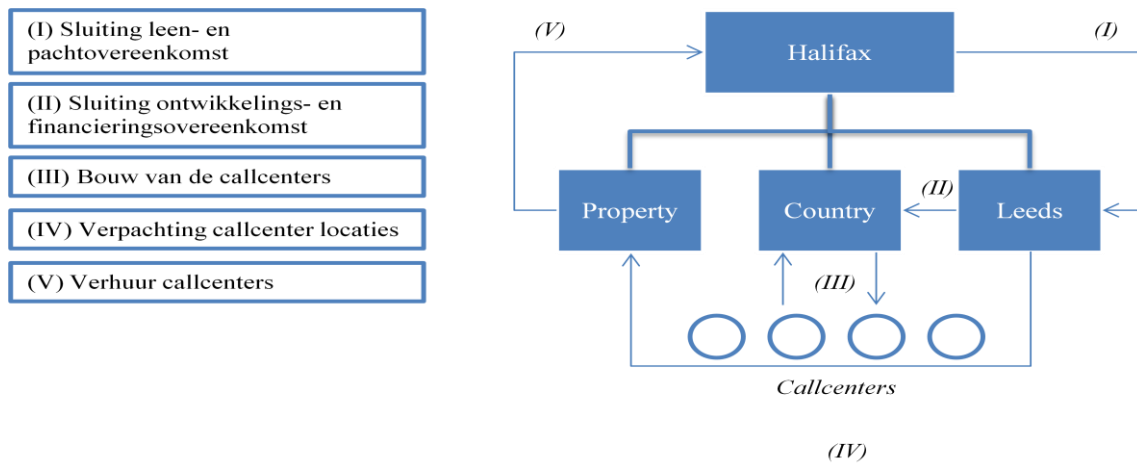
Bij het arrest Halifax ging het om de bouw van een viertal nieuwe callcenters ten behoeve van de bedrijfsvoering van Halifax. Halifax is een bancaire instelling en presteert daardoor nagenoeg vrijgesteld. Als gevolg daarvan kan zij de btw die aan haar in rekening wordt gebracht niet in aftrek brengen. Om toch de btw te kunnen aftrekken op de nieuw te bouwen callcenters werd door Halifax een constructie bedacht. Hierbij liet Halifax de callcenters niet zelf bouwen maar gebeurde dit via een aantal dochterondernemingen waarna de callcenters via een samenstel van transacties aan Halifax werden verhuurd. De vraag was nu of de prestaties van de aannemers werden verricht aan Halifax of aan een van de dochterondernemingen. In het eerste geval zou de constructie om die reden zinloos blijken en in het tweede geval kwam mogelijk misbruik van recht aan de orde.¹⁶³

De casus was als volgt: de Engelse moeder vennootschap Halifax plc (hierna: Halifax) was een bancaire instelling, met nagenoeg geen aftrek recht. Zij beschikte over drie dochterondernemingen te weten Leeds Permanent Development Services Ltd (hierna: Leeds Development), County Wide Property Investments Ltd (hierna: County) en Halifax Property Investments Ltd (hierna: Property). Waarbij de twee eerste dochterondernemingen fungeerden als projectontwikkelingsmaatschappijen. Op enig moment moest Halifax, ter ondersteuning van haar huidige diensten, op een viertal locaties in Engeland de beschikking hebben over callcenters. De locaties waar de callcenters gebouwd zouden moeten worden waren ofwel in pacht of in vol eigendom van Halifax. Om de bouw van de callcenters te realiseren hebben Halifax, Leeds Development, County en Property toen een aantal overeenkomsten met elkaar gesloten¹⁶⁴ De overeenkomsten c.q. transacties liepen als volgt:

¹⁶³ Noot Bijl, bij HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax).

¹⁶⁴ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 17.

Figuur 4: Grafische weergave HvJ Halifax



- I. Ten eerste heeft Halifax, om het een en ander te financieren, een leningovereenkomst gesloten met Leeds Development waarbij Halifax zich ertoe verbond om Leeds Development toereikende bedragen te lenen om participaties in de locaties, waar de callcenters moesten komen, te verwerven en de ontwikkeling ervan voor haar rekening te nemen.¹⁶⁵ Verder sloot Halifax een pachtovereenkomst met Leeds Development zodat zij over de locaties kon beschikken.
- II. Hierna heeft Leeds Development een ontwikkelings- en financieringsovereenkomst met County gesloten waaruit voort vloeide dat County bouwwerkzaamheden moest verrichten of laten verrichten ter realisatie van de callcenters.¹⁶⁶ Het geld dat Halifax aan Leeds Development had geleend werd nu dus weer doorgeleend aan County.
- III. Om te voldoen aan de overeenkomsten met Leeds Development heeft County zelfstandige hoofdaannemers en vrije beroepsbeoefenaren aangesteld om de callcenters te laten bouwen.¹⁶⁷
- IV. Vervolgens verpachte Halifax op basis van de voorgaande pachtovereenkomst de locaties aan Leeds Development tegen betaling van premies. Echter op de zelfde dag had Leeds Development zich er ook toe verbonden om elk van deze pachtovereenkomsten tegen betaling van een premie over te dragen aan Property.¹⁶⁸
- V. Als laatste had Property zich ertoe verbonden om de gebouwen op de locaties aan Halifax te verhuren.¹⁶⁹ Waardoor Halifax uiteindelijk weer de beschikking had over de callcenters.

¹⁶⁵ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 18.

¹⁶⁶ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 20.

¹⁶⁷ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 29.

¹⁶⁸ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 25.

¹⁶⁹ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 25.

Door het bovenstaande kon gerealiseerd worden dat de btw die verschuldigd was over de bouw van de callcenters bij Country in aftrek gebracht kon worden. Terwijl als Halifax direct zelf de opdracht tot bouw van de callcenters had gegeven zij de btw hierop niet in aftrek had kunnen brengen, gezien het karakter van haar werkzaamheden. Daarnaast kon ook Leeds Development de btw aftrekken die zij gefactureerd had gekregen van Country betreffende de realisatie van de callcenters.

Echter de door Leeds Development evenals door County ingediende verzoeken om aftrek van de btw zijn afgewezen. Met als motivering dat Leeds Development geen werkzaamheden had verricht aan Halifax en eigenlijk niks had ontvangen van Country. Waarbij alle overeenkomsten globaal uitwezen dat niet Country of Leeds Development ontvanger was van de werkzaamheden van de aannemers maar eigenlijk Halifax.¹⁷⁰

Halifax, Leeds Development en Country zijn hier tegen in beroep gekomen, bij het VAT and Duties Tribunal, en stelden dat niet Halifax maar Leeds Development en Country de ontvangers waren van de levering van callcenters en dat de overeenkomsten wel degelijk een economische realiteit beoogden. Hierop werd gesteld door de Engelse fiscus dat te allen tijde "rechtsmisbruik" verkomen dient te worden en dat er geen rekening moet worden gehouden met transacties die uitsluitend zijn verricht met de bedoeling btw te ontwijken. Waarbij nog opgemerkt wordt dat uit onderzoek blijkt dat de gesloten overeenkomsten wel degelijk bewerkstelligen dat de bouwdiensten rechtsreeks worden geleverd aan Halifax.¹⁷¹ Uiteindelijk werd het beroep verworpen en wenden de belanghebbenden zich tot het High Court of Justice die op zijn beurt de zaak heeft terugverwezen naar het VAT and Duties Tribunal. Waarop deze laatste de zaak heeft geschorst en het Hof van Justitie heeft verzocht een prejudiciële beslissing te nemen.¹⁷²

4.3.2 Pre judiciële vragen Halifax

Ten eerste ging het om de vraag of de "betrokken transacties voor btw doeleinden moesten worden aangemerkt als leveringen die door of ten behoeve van de deelnemers zijn verricht in het kader van hun economische activiteiten". Om deze vraag goed te kunnen beantwoorden was het ten eerste belangrijk om vast te stellen wat er onder een levering en economische activiteit moet worden verstaan. Uit de analyse van het Hof van Justitie blijkt dat de

¹⁷⁰ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 33.

¹⁷¹ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 37.

¹⁷² HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 43.

begrippen levering¹⁷³ en economische activiteit¹⁷⁴ een objectief karakter hebben en dat zij onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen moeten worden toegepast, een conclusie die ook getrokken kan worden uit paragraaf 4.1. Van een levering of economische activiteit is dus sprake als zij aan de objectieve criteria voldoen waarop deze begrippen zijn gebaseerd.¹⁷⁵ Hierbij merkt het Hof van Justitie op dat het irrelevant is of daarbij het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen is. Met als kanttekening daarbij dat zeker niet aan de criteria wordt voldaan als sprake is van fraude.

Met de tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de btw-richtlijn zo moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige niet het recht heeft om voorbelasting af te trekken, indien de transacties waarop dit recht is gebaseerd een misbruik opleveren.¹⁷⁶ Het Hof van Justitie begint met de vermelding dat volgens de vaste rechtspraak de justitiabelen in geval van fraude of misbruik geen beroep op het gemeenschapsrecht kunnen doen. Dit omdat de gemeenschapsregeling immers niet zo ruim mag worden toegepast, dat zij misbruik van ondernemers zou dekken¹⁷⁷, een punt wat ook naar voren komt uit het hier voor besproken arrest Emsland-Stärke. Waarbij onder misbruik wordt verstaan transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend zijn gedaan met het doel om de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen. Hierbij geeft het Hof van Justitie expliciet aan dat dit ook geldt binnen de btw. Echter moet er nog wel rekening worden gehouden met de voorzienbaarheid van het recht. Dit wil zegen dat een belastingplichtige moet kunnen vertrouwen op de wet en nauwkeurig moet kunnen bepalen wat zijn verplichtingen zijn, zie paragraaf 3.3.2. Daarna brengt het Hof van Justitie nog maar een keer naar voren dat wanneer een belastingplichtige de keus heeft tussen een vrijgestelde en een belastbare handeling de wet niet verplicht tot het kiezen van de handeling waarvoor de meeste btw is verschuldigd. A-G Maduro merkt hierbij op dat de belastingplichtige het recht heeft om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft.¹⁷⁸ Vervolgens wordt bepaald aan welke voorwaarden moet

¹⁷³ Een levering is de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, art. 14 lid 1 btw-richtlijn. Blijkens de rechtspraak van het Hof omvat dit begrip elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk over die zaak te beschikken als ware zij de eigenaar daarvan.

¹⁷⁴ Tot een economische activiteit behoren alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienst verrichter, art. 9 lid 1 tweede volzin btw-richtlijn, en omvat het volgens de rechtspraak alle stadia van de productie, de distributie en de dienstverrichting.

¹⁷⁵ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 58.

¹⁷⁶ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 61.

¹⁷⁷ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 69.

¹⁷⁸ Conclusie A-G Poiares Maduro, punt 85, bij HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax).

worden voldaan om te kunnen spreken van misbruik van recht. Deze voorwaarden zullen nu hierna in de volgende paragraaf besproken worden.

4.3.3 Voorwaarden misbruik van recht

Om vast te kunnen stellen of er op btw gebied sprake is van misbruik van recht moet gelden dat er cumulatief is voldaan aan de volgende twee voorwaarden:

- I. Ten eerste is vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend.¹⁷⁹ In andere woorden er wordt een belastingvoordeel genoten dat in strijd is met de btw-richtlijn.
- II. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.¹⁸⁰ In andere woorden de activiteiten zijn er louter op gericht een belastingvoordeel te behalen.

Zoals hiervoor al aangegeven dient aan beide voorwaarden te worden voldaan. Zo is het dus uitsluitend behalen van een belastingvoordeel of alleen handelen in strijd met het doel en strekking van de wet niet voldoende reden om misbruik van recht in stelling te brengen tegen handelingen van een belastingplichtige. Het is aan de nationale rechter conform de bewijsregels van het nationale recht om na te gaan of sprake is van misbruik.¹⁸¹

Ten aanzien van de eerste voorwaarden, strijd met doel van de richtlijn en de wet, geeft het Hof van Justitie als toelichting aan dat bijvoorbeeld in strijd met het doel van een aftrekgeregeling wordt gehandeld als toegestaan zou worden dat een ondernemer de voorbelasting volledig aftrekt in een geval dat bij een normale handelstransactie die aftrek niet mogelijk zou zijn geweest.¹⁸² Ook ten aanzien van de tweede voorwaarden, belastingbesparing, geeft het Hof van Justitie een toelichting waarin wordt aangegeven dat het aan de nationale rechter is vast te stellen wat de werkelijke inhoud en betekenis van de transacties is geweest. Om dit te beoordelen kan bijvoorbeeld het louter kunstmatige karakter

¹⁷⁹ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 74.

¹⁸⁰ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 75.

¹⁸¹ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 76.

¹⁸² Noot Bijl, bij HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax).

van de transactie in aanmerking worden genomen alsmede de banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de bij de constructie ter verlaging van de belastingdruk betrokken ondernemers.¹⁸³

Als beide voorwaarden worden vergeleken met die van het Emsland-Stärke arrest is er een grote overeenkomst waar te nemen. Namelijk ten eerste het behalen van een fiscaalvoordeel en ten tweede het handelen in strijd met doel en strekking van de wet. Echter de formulering van beide voorwaarden verschilt want waar het bij Emsland-Stärke gaat om zowel een objectieve als subjectieve voorwaarden¹⁸⁴ draait het bij Halifax uitsluitend om twee objectieve voorwaarden. Vooral de tweede voorwaarden verschilt dan ook in formulering want waar deze in Emsland-Stärke nog aangeduid werd als zijnde een "subjectief element" gaat het bij Halifax om een "geheel van objectieve factoren". Het Hof van Justitie heeft dan ook in mijn ogen geprobeerd het subjectieve waardeoordeel uit de voorwaarden te halen. Dit waarschijnlijk om problemen te voorkomen ten aanzien van de toepasbaarheid, gezien het objectieve karakter van de btw. Het misbruik van recht leerstuk zoals geformuleerd in het Halifax arrest wijkt in deze dus ook af van het nationale antimisbruik beginsel *fraus legis* omdat in het nationale beginsel ook gebruik wordt gemaakt van een subjectief criterium.

4.4 Misbruik van recht na Halifax

Na het arrest Halifax heeft het Hof van Justitie nog een aantal arresten gewezen met betrekking tot misbruik van recht binnen de btw. Het betreft hier de arresten *Part Service*¹⁸⁵, *RBS Deutschland*¹⁸⁶, *Weald Leasing*¹⁸⁷ en *Paul Newey*.¹⁸⁸ Gezien de omvang van deze scriptie zullen de voorgaande arresten niet tot in detail worden uitgewerkt maar zullen vooral de kernpunten die betrekking hebben op het misbruik van recht aspect nader worden toegelicht. Daarbij zal dan vooral de focus uitgaan naar de voorwaarden waaraan voldaan moet worden wil er sprake zijn van misbruik van recht.

4.4.1 Part Service

In het arrest *Part Service* ging het om een leaseconstructie met betrekking tot hoofdzakelijk de lease van auto's. Waarbij *Part Service Srl* (hierna: *Part Service*), voorheen *Italservice Srl* (hierna: *Italservice*) samen met een andere leasemaatschappij genaamd *IFIM Leasing Sas*

¹⁸³ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), r.o. 81.

¹⁸⁴ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (*Emsland-Stärke*), r.o. 39.

¹⁸⁵ HvJ 21 februari 2008, C-425/06 (*Part Service*).

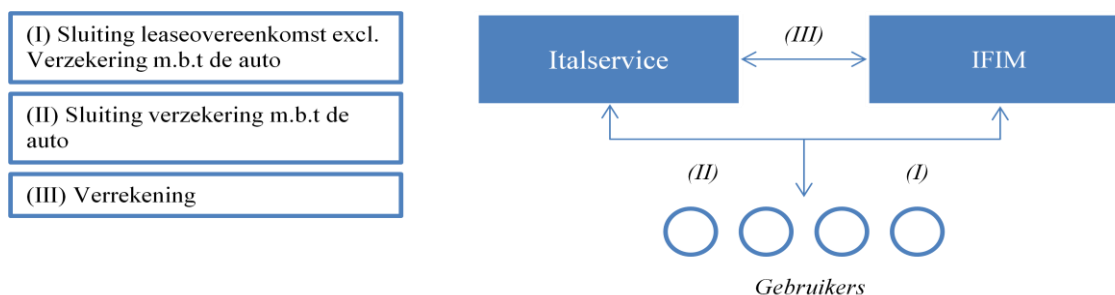
¹⁸⁶ HvJ 22 december 2010, C-277/09 (*RBS Deutschland*).

¹⁸⁷ HvJ 22 december 2010, C-103/09 (*Weald Leasing*).

¹⁸⁸ HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (*Paul Newey*).

(hierna: IFIM), beide behorend tot dezelfde financiële groep, een leasestelsel had opgezet.¹⁸⁹ Ten eerste sloot IFIM met een aantal gebruikers leaseovereenkomsten af, met de al daarbij behorende voorwaarden en verplichtingen, tegen betaling van leasetermijnen inclusief btw. Het enige dat niet werd geregeld in de leaseovereenkomsten was de verzekering van de auto's. Hiervoor werd apart met Italservice een overeenkomst gesloten krachtens welke zij het goed verzekerde tegen alle risico's.¹⁹⁰ De gebruikers betaalde Italservice een bedrag, vrijgesteld van btw¹⁹¹, als tegenprestatie. Dit bedrag verminderde dan het totaalbedrag aan leasetermijnen, dat verschuldigd was aan IFIM. Een en andere werd daarop verrekend tussen Italservice en IFIM. Zo ontstond er een splitsing van het leasecontract namelijk enerzijds de met IFIM gesloten gebruikersovereenkomst belast met btw en anderzijds de met Italservice gesloten verzekeringsovereenkomst vrijgesteld van btw.

Figuur 5: Grafische weergave HvJ Part Service



De inspecteur meende dat hier sprake was van een kunstmatige splitsing waardoor het geheel eigenlijk gezien moest worden als één overeenkomst in plaats van twee afzonderlijke.¹⁹² Hij heeft dan ook Italservice gesommeerd als nog btw af te dragen over de gesloten verzekeringsovereenkomsten. Italservice en IFIM komen hier tegen in beroep waarop er uiteindelijke prejudiciële vragen zijn gesteld aan het Hof van Justitie. De belangrijkste vraag behelsde die omtrent de reikwijdte van het begrip "rechtsmisbruik" zoals omschreven in het arrest Halifax.

De verwijzende rechter wenste namelijk te vernemen of sprake is van misbruik van recht indien de verkrijging van belastingvoordeel het wezenlijke doel is van de betrokken handeling maar er daarnaast ook nog andere doelen kunnen worden nagestreefd met de handeling. Of dat alleen sprake kan zijn van misbruik van recht wanneer een belastingvoordeel het enige

¹⁸⁹ HvJ 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service), r.o. 8.

¹⁹⁰ HvJ 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service), r.o. 10 en 11.

¹⁹¹ Verzekeren en financieren van voertuigen zijn, als het afzonderlijke prestaties betreft, van btw heffing vrijgesteld. Bij het verleen gaan ze echter op in de belaste lease. Part Service heeft dit "opgaan in" willen voorkomen om de belastingdruk te beperken. (Noot J.J.P. Swinkels, bij HvJ 21 februari 2008, C-425/06).

¹⁹² HvJ 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service), r.o. 17 en 18.

doel is en geen andere economische doelen worden nagestreefd.¹⁹³ Het betreft hier dan ook de nadere uitlegging van de tweede voorwaarde zoals deze is geformuleerd in het arrest Halifax.

Uiteindelijk is het Hof van Justitie duidelijk en geeft aan dat van misbruik van recht sprake is wanneer verkrijging van belastingvoordeel het wezenlijke doel van de betrokken handeling of handelingen is. Belanghebbenden kunnen dus naast het beoogde belastingvoordeel nog meer nevenmotieven hebben voor de betrokken handeling of handelingen echter zo lang belastingvoordeel het "hoofddoel" is zal aan de tweede voorwaarden voor misbruik van recht voldaan zijn.

4.4.2 RBS Deutschland

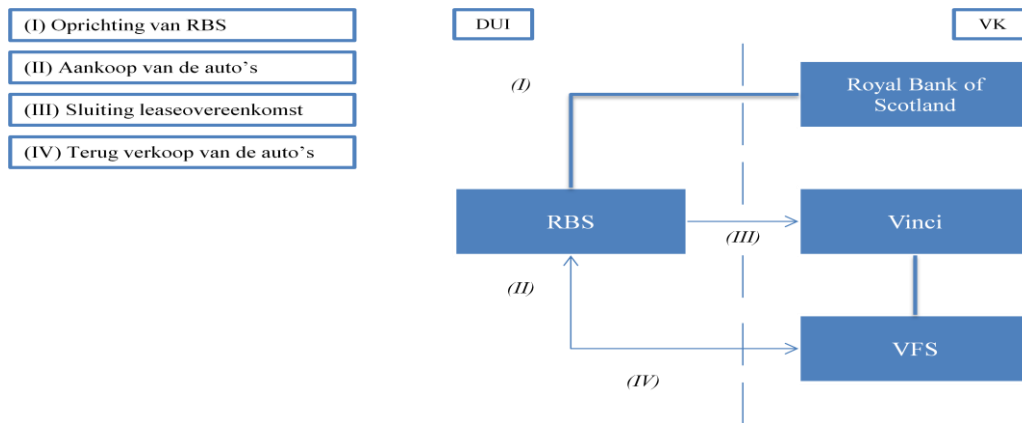
Bij RBS Deutschland ging het om de vraag of het misbruik van recht leerstuk ingeroepen kon worden bij een grensoverschrijdende btw constructie. De btw constructie had betrekking op een in Duitsland gevestigde vennootschap die leasedienssten verricht aan een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap.

Om de constructie te realiseren werd als eerste door de Royal Bank of Scotland een dochtervennootschap opgericht in Duitsland genaamd RBS Deutschland Holdings GmbH (hierna: RBS) met het doel haar leasingactiviteiten te laten verrichten. Na de oprichting heeft RBS een aantal auto's, inclusief btw, aangeschaft van Vinci Fleet Services (hierna: VFS), een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochteronderneming van Vinci plc (hierna: Vinci) eveneens gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. Vervolgens werd er een leaseovereenkomst afgesloten tussen RBS en Vinci voor de net nieuw aangekochte auto's. Over de leasetermijnen bracht RBS geen btw in rekening aan Vinci. In het Verenigd Koninkrijk was namelijk geen btw verschuldigd omdat naar het recht van het Verenigd Koninkrijk de betrokken handelingen werden beschouwd als diensten die werden verricht in Duitsland. In Duitsland was evenmin btw verschuldigd over deze betalingen omdat naar Duits recht de betrokken handelingen werden beschouwd als leveringen van goederen die in het Verenigd Koninkrijk plaatsvonden.¹⁹⁴ Nadat RBS de auto's een aantal jaar had geleased aan Vinci werden de auto's voor hun restwaarde weer terug verkocht aan VFS inclusief btw.

¹⁹³ HvJ 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service), r.o. 40.

¹⁹⁴ HvJ 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holding), r.o. 20.

Figuur 6: Grafische weergave HvJ RBS Deutschland



RBS heeft vervolgens de btw die zij had betaald op de aankoop van de auto's volledig in aftrek gebracht. Deze aftrek werd door de inspecteur geweigerd omdat "er geen recht op aftrek bestond voor de aankoop van goederen die daarna werden gebruikt voor handelingen waarover geen btw in een later stadium in rekening werd gebracht".¹⁹⁵ Daarnaast meende de inspecteur dat de bovenstaande constructie in strijd zou zijn met doel en strekking van de wet en de handelingen slechts waren ingegeven om een belastingvoordeel te verkrijgen.

Bij de beoordeling of inderdaad sprake is van misbruik van recht geeft het Hof van Justitie nogmaals aan dat dit oordeel niet aan haar is maar beoordeeld dient te worden door de nationale rechter.¹⁹⁶ Desalniettemin geeft het Hof van Justitie nog wel een paar overwegingen mee die de nationale rechter kan gebruiken bij haar beoordeling. Zo overweegt het Hof van Justitie, in zake of in strijd met doel en strekking van de wet is gehandeld, dat: "wanneer een belastingplichtige zoals in het hoofdgeding gebruik maakt van een 'anomalie' of een ongerijmdheid in het btw stelsel, die evenwel te wijten is aan het stelsel zelf of, meer bepaald, ontstaat door verschillen in de toepassing van dat stelsel in de betrokken lidstaten, kan niet elk 'gebruik' van deze mogelijkheid door een belastingplichtige automatisch 'misbruik' opleveren".¹⁹⁷ Hierbij geldt wel dat, bij de beoordeling of het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen, de nationale rechter in overweging moet nemen of de constructies voor de uitoefening van de betrokken leasingactiviteiten volstrekt kunstmatig lijken. Indien dit namelijk het geval zou zijn zou dit een indicatie vormen dat het verkrijgen van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest voor de onderhavige (rechts)handelingen en er daarbij geen andere economische doelstellingen worden bereikt. Bij de beoordeling of de betrokken transacties kunstmatig zijn,

¹⁹⁵ HvJ 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings), r.o. 23.

¹⁹⁶ HvJ 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings), r.o. 69.

¹⁹⁷ HvJ 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings), r.o. 76.

kan de nationale rechter rekening houden met juridische, economische en/of persoonlijke banden tussen de betrokken ondernemingen.¹⁹⁸

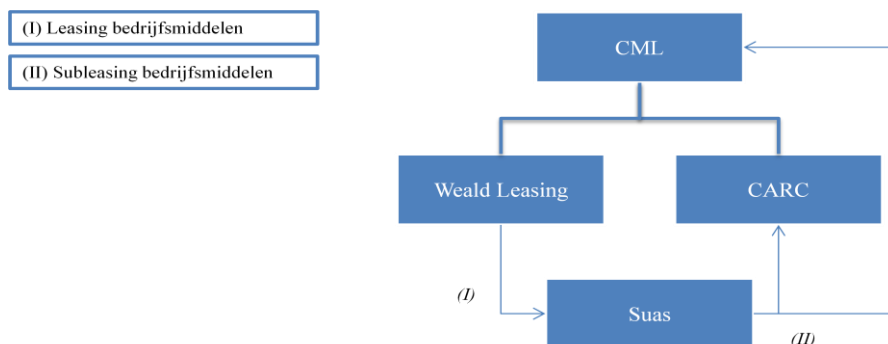
De conclusie hieruit is dat misbruik van recht niet geldt bij reële grensoverschrijdende structuren die tot uiting kunnen komen door dispariteiten voortkomend uit verschillende implementaties van de btw-richtlijn door lidstaten. Wel moet daarbij rekening worden gehouden met of een constructie al dan niet geheel kunstmatig is.

4.4.3 Weald leasing

Bij het arrest Weald leasing draaide het om de vraag of er sprake was van misbruik van recht indien er gebruik werd gemaakt van een leaseconstructie met als doel om niet aftrekbare btw niet in één keer te hoeven betalen, maar gespreid over de hele looptijd van de leaseovereenkomsten.

Om dit te realiseren werd er tussen Weald Leasing en Suas Ltd (hierna: Suas) een leaseovereenkomst afgesloten voor de lease van een aantal nieuw, door Weald Leasing aangeschafte, bedrijfsmiddelen. Vervolgens werden die bedrijfsmiddelen door Suas door geleased aan Churchill Management Ltd (hierna: CML) en haar dochtermaatschappij Churchill Accident Repair Centre (hierna: CARC). CML en CARC verrichten beide voornamelijk van de btw vrijgestelde verzekeringsdiensten. De teruggaaf van voorbelasting waarop CML en CARC aanspraak konden maken bedroeg dan ook maar ongeveer 1 %. Door de voornoemde leaseconstructie werd bewerkstelligd dat wanneer CML en CARC nieuwe bedrijfsmiddelen nodig hadden zij niet in één keer het gehele bedrag van niet aftrekbare btw over die aankopen hoefde te betalen. Beoogd werd zo om het tijdstip waarop de btw verschuldigd was over het nieuwe bedrijfsmiddel uit te stellen en te spreiden, namelijk telkens een kleine hoeveelheid bij de betaling van de leasetermijnen.

Figuur 7: Grafische weergave HvJ Weald Leasing



¹⁹⁸ HvJ 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland Holdings), r.o. 79.

Ten aanzien van de constructie heeft de fiscus de aftrek van Weald Leasing met betrekking tot de aanschaf van de nieuwe bedrijfsmiddelen geweigerd op grond van dat de betrokken transacties geen economische activiteiten vormden en dit zodoende misbruik van recht opleverden.¹⁹⁹ Weald Leasing maakte hier bezwaar tegen en voerde aan dat die transacties niet louter waren verricht met het oog op een belastingvoordeel en voorts dat het leveren van bedrijfsmiddelen via leasing niet in strijd was met de doelstelling van de btw-richtlijn.²⁰⁰ Uiteindelijk is de zaak verwezen naar het Hof van Justitie. De verwijzende rechter wenste te vernemen van het Hof van Justitie of een dergelijke leaseconstructie in strijd was met het doel en de strekking van de btw-richtlijn.

Ten eerste oordeelde het Hof van Justitie dat voor de beoordeling of sprake is van misbruik van recht het wezenlijke doel van de betrokken leasetransacties erin bestond een belastingvoordeel te verkrijgen.²⁰¹ Echter om te kunnen concluderen dat sprake is van misbruik is evenwel ook vereist dat het belastingvoordeel in strijd is met het beoogde doel van de btw-richtlijn. Hierbij kan worden opgemerkt dat leasetransacties binnen de werkingssfeer van de richtlijn vallen en een belastingplichtige daardoor niks verweten kan worden als dit uiteindelijk leidt tot een belastingvoordeel.²⁰² Een belastingplichtige mag immers kiezen voor de voor hem meest voordeligste weg.

Het Hof van Justitie merkte voorts op dat de verwijzende rechter dient vast te stellen of de contractvoorwaarden betreffende de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasetransacties in strijd zijn met de richtlijn. Hiervan zou bijvoorbeeld sprake kunnen zijn indien de leasevergoeding abnormaal laag zou zijn en dus niet zou beantwoorden aan enige economische realiteit.²⁰³ Hieruit kan worden geconcludeerd dat niet in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld als de contractvoorwaarden inzake deze leasetransacties, in het bijzonder die met betrekking tot de vaststelling van de leasevergoeding, overeenstemmen met normale marktvoorwaarden.²⁰⁴

4.4.4 Paul Newey

In het arrest Paul Newey ging het om een btw constructie om aftrekrecht te creëren met betrekking tot niet recupereerbare btw op reclame kosten. Paul Newey, handelend onder de

¹⁹⁹ HvJ 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), r.o. 16.

²⁰⁰ HvJ 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), r.o. 17.

²⁰¹ HvJ 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), r.o. 31.

²⁰² HvJ 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), r.o. 33 & 34.

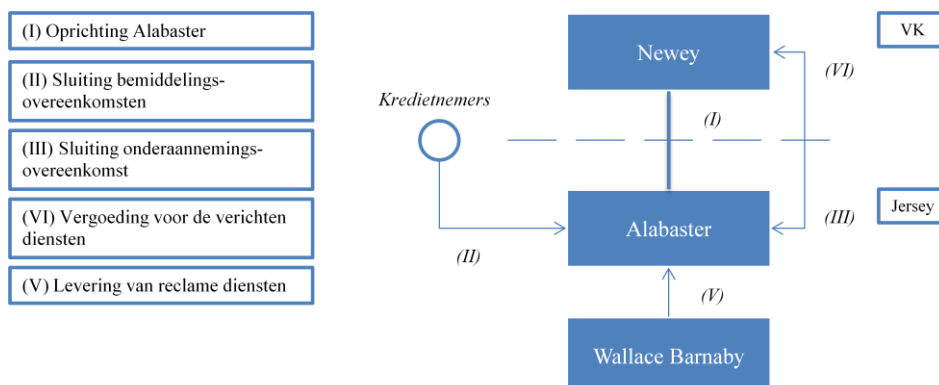
²⁰³ HvJ 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), r.o. 39.

²⁰⁴ HvJ 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), r.o. 45.

handelsnaam Ocean Finance (hierna: Newey), verrichte vrijgestelde kredietbemiddeling in het Verenigd Koninkrijk. Diengevolgen had Newey geen recht op aftrek van de aan hem in rekening gebrachte btw, zo ook niet voor de in het arrest onderhavige reclamediensten.²⁰⁵

Om toch een aftrek recht te creëren voor de in rekening gebrachte btw over de reclamediensten richtten Newey de vennootschap Alabaster (CI) Ltd (hierna: Alabaster) op, op het eiland Jersey buiten het toepassingsbereik van de btw-richtlijn.²⁰⁶ Alabaster stelde ten minste één persoon voltijds te werk en had haar eigen directie, echter deze natuurlijke personen hadden geen directe ervaring in bemiddeling en werden dus eigenlijk alleen voor het formele aspect aangesteld. Na de oprichting werden alle bemiddelingsovereenkomsten rechtstreeks tussen de kredietgevers en Alabaster gesloten zodat niet Newey maar Alabaster de vergoeding op de diensten verkreeg. Desalniettemin verrichte Alabaster de bemiddeling niet zelf maar deze werd uitbesteed aan Newey via een onderaannemingsovereenkomst.²⁰⁷ Voor de geleverde diensten ontving Newey een vergoeding van Alabaster. Echter in de praktijk namen kredietnemers geen contact op met Alabaster maar direct met Newey die op zijn beurt eigenlijk het gehele proces zonder hulp van Alabaster afhandelde.²⁰⁸ Vervolgens werden er ter promotie van de kredietbemiddeling reclamediensten verricht aan Alabaster door Wallace Barnaby & Associaties Ltd (hierna: Wallace Barnaby) ook gevestigd te Jersey. Ondanks dat Wallace Barnaby een overeenkomst tot het verrichten van reclamediensten had met Alabaster bepaalde Newey wat de inhoud van deze diensten was. Door deze constructie werd bewerkstelligd dat de betalingen die Alabaster aan Wallace Barnaby deed voor deze diensten niet aan btw onderworpen waren door het geldende regime op Jersey.²⁰⁹

Figuur 8: Grafische weergave HvJ Paul Newey



²⁰⁵ HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey), r.o. 17.

²⁰⁶ Art. 6 lid 1 sub e btw-richtlijn: Deze richtlijn is niet van toepassing op de volgende gebieden die deel uitmaken van het douanegebied van de gemeenschap; De Kanaal eilanden.

²⁰⁷ HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey), r.o. 22.

²⁰⁸ HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey), r.o. 24.

²⁰⁹ HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey), r.o. 26.

De fiscus was van mening dat voor de toepassing van de btw de betrokken reclamediensten aan Newey in het Verenigd Koninkrijk werden verstrekt en dus daar belastbaar moesten zijn. Met betrekking tot de kredietbemiddeling was de fiscus van mening dat deze niet door Alabaster in Jersey werden verricht maar door Newey in het Verenigd Koninkrijk.²¹⁰ Indien dit voorgaande niet van toepassing is wordt gesteld dat de (rechts)handelingen misbruik van recht vormen en zodoende dan moeten worden geherdefinieerd.

Het Hof van Justitie oordeelde in deze dat in deze zaak vooral gekeken moest worden naar de contractuele bepalingen. Contractuele bepalingen geven namelijk normaliter de economische en commerciële realiteit van de handelingen weer. Daardoor vormen zij een in aanmerking te nemen factor teneinde te bepalen wie de verrichter en de ontvanger zijn van een dienst, hier zijnde de reclamediensten.²¹¹ Wel dient opgemerkt te worden dat contractuele bepalingen niet altijd een getrouwe weergave van de werkelijkheid zijn. Dat is vooral het geval wanneer blijkt dat deze contractuele bepalingen een zuiver kunstmatige constructie vormen die niet beantwoordt aan de economische en commerciële realiteit van de handelingen.²¹² Als dit wordt geprojecteerd op de casus komt het Hof van Justitie tot de conclusie dat niet kan worden uitgesloten dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten daadwerkelijk in het Verenigd Koninkrijk voor de doeleinden van Newey zijn gebruikt en benut. Het is aan de nationale rechter om dit laatste uit te zoeken en zo nodig de contractuele bepalingen zodanig te herdefiniëren dat er een situatie ontstaat die niet aangemerkt kan worden als misbruik.

4.5 Gevolg misbruik van recht

Indien uiteindelijk de nationale rechter oordeelt aan de hand van de voornoemde voorwaarden dat sprake is van misbruik van recht dienen de transacties die leiden tot dit misbruik te worden hergedefinieerd. Het Hof van Justitie beschrijft dit als volgt "transacties waarmee een misbruik gepaard is gegaan moeten zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen".²¹³

Hierbij dient wel te worden opgemerkt dat in beginsel de richtlijn geen enkele bepaling kent die betrekking heeft op de inning a posteriori van de btw. Wel kent de richtlijn een bepaling die regelt dat de aftrek van de voorbelasting herzien kan worden bij degenen aan wie de

²¹⁰ HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey), r.o. 29.

²¹¹ HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey), r.o. 43.

²¹² HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey), r.o. 45.

²¹³ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 94.

goederen zijn geleverd of voor wie de diensten zijn verricht.²¹⁴ Ook volgt uit het arrest Transport Service NV dat de btw nagevorderd kan worden indien een belastingplichtige ten onrechte een btw voordeel heeft behaald.²¹⁵ Misbruik van recht moet echter niet leiden tot een sanctie maar tot een verplichting tot het terugbetalen van de ten onrechte geheel of ten dele in aftrek gebrachte btw.²¹⁶

4.6 Deelconclusie

Van misbruik van recht is sprake als cumulatief wordt voldaan aan twee voorwaarden. Te weten dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen en de verkrijging van dat belastingvoordeel is strijd met doel en strekking van de wet wordt verkregen.

Hierbij zijn de belangrijkste conclusies uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie dat er aan misbruik van recht toegekomen kan worden zelfs indien het behalen van een belastingvoordeel niet het enige doel is geweest voor het uitvoeren van bepaalde (rechts)handelingen. Wel moet dan gelden dat het behalen van dat belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest, aldus het arrest Part Service.

Een andere belangrijke conclusie is dat het gebruik maken van dispariteiten in de belastingwetgeving tussen lidstaten niet kan leiden tot misbruik van recht. Wel moet daarbij nog de kunstmatigheid van de constructie in de gaten gehouden worden waarbij dan vooral gelet moet worden op de juridische, economische en/of persoonlijke banden tussen de betrokken ondernemingen, aldus het arrest RBS.

Als uitgangspunt moet daarbij altijd genomen worden dat het een belastingplichtige vrij staat om kiezen voor de voor hem meest voordeligste weg, ofwel de weg waarbij de belastingplichtige het minste belasting verschuldigd is. Wel moet er dan nog gekeken worden naar onder wel condities een dergelijke weg ontstaat bijvoorbeeld door te kijken naar welke overeenkomsten er gesloten worden. Deze moeten namelijk wel in overstemming zijn met de normale marktvoorwaarden, aldus het Weald Leasing.

Dit laatste volgt ook uit het arrest Paul Newey waarin daarnaast ook nog naar voren komt dat niet moet worden afgegaan op wie volgens een contract de afnemer of verrichter is van een dienst maar dat er naar de realiteit gekeken moet worden. Indien de realiteit en hetgeen is

²¹⁴ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 90.

²¹⁵ HvJ 3 maart 2004, zaak C-395/02 (Transport Service).

²¹⁶ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), r.o. 56.

bepaald in het contract niet met elkaar overeenkomen dienen de (rechts)handelingen geherdefinieerd te worden.

Deze herdefinitie is het gevolg van het voldoen aan de voorwaarden voor misbruik van recht. Als de fiscus namelijk heeft bewezen dat cumulatief wordt voldaan aan de bovenstaande twee voorwaarden moeten de (rechts)handelingen die samenhangen met het misbruik zo worden geherdefinieerd dat er geen sprake meer is van dat misbruik.

Hoofdstuk 5: Btw besparende constructies

Nu bekend is dat misbruik van recht binnen de btw bestreden kan worden, middels de uit het voorgaande hoofdstuk blijkende voorwaarden, is het de vraag of dit daadwerkelijk heeft bijgedragen aan het bestrijden van belastingontwijking binnen de omzetbelasting. In andere woorden is het sinds het Halifax arrest nog steeds mogelijk om een btw besparende constructie op te zetten die in de ogen van de overheid als ongewenst wordt ervaren, zonder dat deze bestreden kan worden middels het misbruik van recht leerstuk.

In dit hoofdstuk zal worden ingegaan op hoe bepaalde btw besparende constructies eruit zien en hoe het misbruik van recht leerstuk van invloed is op deze constructies. Hierbij zal eerst in gegaan worden op btw besparende constructies in het algemeen om vervolgens nader in te zoomen op de nu actueel zijnde scholenconstructie.

5.1 Btw besparende constructies in het algemeen

Nederland blijft, net als andere lidstaten binnen Europa, geconfronteerd worden met belastingplichtigen die in toenemende mate gebruik maken van btw besparende constructies. Deze constructies worden veelal opgezet door of ten behoeve van niet belastingplichtige rechtspersonen of belastingplichtigen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend prestaties verrichten die zijn vrijgesteld van btw heffing.²¹⁷ Hierbij geldt dat de groep ondernemers die zich hiermee bezighoudt geen btw over hun verkoopprestaties hoeft af te dragen. Daar staat wel tegenover dat zij daardoor ook geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Dergelijke ondernemers kunnen als het ware aangemerkt worden als zijnde eindgebruikers bij wie, volgens de btw-richtlijn, de uiteindelijke btw hoort te drukken. Juist dit laatste noopt die ondernemers een weg te zoeken waardoor er wel recht op aftrek ontstaat.

Voornamelijk als het gaat om kostbare investeringen is het een vervelend gegeven als er geen recht op aftrek bestaat. Getracht kan dan worden om via gekunstelde en juridisch ingewikkelde constructies toch een aftrek recht, inzake de betaalde btw op de investering, te creëren. Bij dergelijke investeringen valt te denken aan de aankoop van kostbare goederen of diensten zoals onder andere complete bedrijfsinstallaties, medische apparatuur of onroerende zaken.²¹⁸ Bij onroerende zaken gaat het dan om nieuw in gebruik genomen onroerende zaken,

²¹⁷ *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 061, nr. 3, p. 3.

²¹⁸ *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 061, nr. 3, p. 3.

te denken valt hierbij bijvoorbeeld aan nieuwbouw.²¹⁹ Van een nieuwe onroerende zaak kan ook sprake zijn als een onroerende zaak ingrijpend wordt verbouwd. Dit kan er dan toe leiden dat die onroerende zaak naar maatschappelijke opvattingen als nieuw moet worden aangemerkt.²²⁰

Dat dergelijke constructies ongewenst zijn en moeten worden bestreden blijkt wel uit de parlementaire geschiedenis waar opgemerkt wordt dat "constructies een aantasting vormen op het karakter van de btw heffing en willens en wetens indruisen tegen doel en strekking van zowel de btw-richtlijn als de Wet OB, en daarbij een uitholling veroorzaken van dit belangrijke belastingmiddel".²²¹ Constructies leiden, aldus de Staatssecretaris, tot een substantieel budgettaire verlies en creëren aanzienlijke budgettaire risico's voor de toekomst.

Deze problematiek was vooral in de periode voorafgaande aan het Halifax arrest nijpend. Dit gezien het feit dat btw besparende constructies toen nog niet middels de bestaande rechtsmiddelen bestreden konden worden, zoals blijkt uit paragraaf 4.1.1. Dit dreef de overheid er dan ook toe maatregelen te treffen om deze constructies toch te kunnen bestrijden. Uiteindelijk resulteerde dit in 2005 tot een reparatiewetgeving in de vorm van een wetsvoorstel ter bestrijding van btw constructies met (on)roerende zaken.²²² Dit wetsvoorstel werd echter uitgesteld in afwachting van een nadere afweging als gevolg van de te verwachten uitspraken van het Hof van Justitie over de feitelijke toepassing van het leerstuk van misbruik van recht binnen de btw in relatie tot de bestrijding van btw besparende constructies.²²³ Nadat het Hof van Justitie uitspraak had gedaan over de toepassing van misbruik van recht binnen de btw zijn er in de Tweede Kamer vragen gesteld met betrekking tot deze uitspraken.²²⁴ De belangrijkste vraag die daarbij op kwam was in hoeverre de Belastingdienst middels het misbruik van recht leerstuk extra middelen in handen had gekregen voor de aanpak van constructies in de omzetbelasting. Het antwoord daarop leek simpel namelijk dat de tijd dit moest uitwijzen. Echter wel werd er toen besloten dat het niet opportuun zou zijn om het onderhavige wetsvoorstel in te trekken voordat deze duidelijkheid er was. Toch is het wetsvoorstel thans nog steeds een slapend wetsvoorstel²²⁵ en is deze op 28

²¹⁹ Een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het daar bij behorend terrein wordt aangemerkt als zijnde een nieuw gebouw tot twee jaar na het tijdstip van de eerste ingebruikneming, art. 11 lid 1 onderdeel a sub 1°.

²²⁰ HvJ 14-5-1984, zaak C-139/84 (Van Dijk's Boekhuis).

²²¹ *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 061, nr. 3, p. 3.

²²² *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 061, nr. 2.

²²³ M.M.W.D. Merx, Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?, TFO Afl. 125 - maart 2013.

²²⁴ *Kamerstukken II*, 2005/06, 30 061, nr. 11.

²²⁵ Agenda Omzetbelasting, V-N 2015/1.14.

september 2011 van de agenda van de Tweede Kamer gehaald.^{226 227} Waarbij het nog maar de vraag is of het wetsvoorstel ooit nog weer zijn intreden zal doen.

Uit dit laatste kan de conclusie getrokken worden dat de regering het niet meer benodigd heeft geacht een dergelijk wetsvoorstel in te voeren. Een logische beredenering hiervoor zou zijn dat een wetsvoorstel ter bestrijding van btw besparende constructies niet meer nodig is omdat sinds het Halifax arrest btw besparende constructies, doeltreffend, lees succesvol, bestreden kunnen worden middels het misbruik van recht leerstuk. De vraag is echter nu of deze redenering correct is. Om dit te onderzoeken is het noodzakelijk om te beoordelen of het heden ten dagen nog mogelijk is om op nationaal, dan wel in grensoverschrijdende situaties, een btw besparende constructie te implementeren. In het navolgende zullen daarom een paar btw besparende constructies van de afgelopen jaren de revue passeren om te bezien of deze doeltreffende bestreden kunnen worden middels het misbruik van recht leerstuk.

5.1.1 De ziekenhuisconstructie

De zogenaamde ziekenhuisconstructie wordt al geruime tijd toepast binnen het nationale belastingrecht en is al diverse male onderwerp van discussie geweest in de rechtspraak.^{228 229}²³⁰ Echter de echte toepassing van het misbruik van recht leerstuk bleef in deze procedures uit. De Hoge Raad leek nog niet toe aan de toepassing van het leerstuk binnen de omzetbelasting terwijl de Gerechtshoven in de voorgaande procedures hier wel heil in zagen. Het heeft zo nog tot 2012 geduurd voordat de Hoge Raad in twee zaken, met betrekking tot ziekenhuis(lease)modellen, misbruik van recht aanwezig heeft geacht, binnen de Nederlandse omzetbelasting.^{231 232}

Hierbij was het volgende aan de orde. Indien een ziekenhuis dure medische apparatuur aanschaft, zoals een MRI scanner, kan zij de betaalde btw op deze scanner niet in aftrek brengen. Dit omdat het ziekenhuis de scanner zal gaan gebruiken voor btw vrijgestelde prestaties.²³³ Om dan toch een aftrek recht te creëren schaft het ziekenhuis de scanner niet zelf aan maar laat dit doen door een speciaal daarvoor opgerichte BV (hierna: lease-BV), waarvan de aandelen volledig in handen zijn van een onafhankelijke leasemaatschappij. Nadat de

²²⁶ *Handelingen II*, 2011/12, nr. 5, item 3, 28-09-2011.

²²⁷ Noot J.J.P. Swinkels bij, HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, BNB 2012/202.

²²⁸ HR 25 juli 2000, nr. 35 888, BNB 2000/307.

²²⁹ HR 15 juni 2007, nr. 37 646, BNB 2007/250.

²³⁰ HR 30 november 2007, nr. 37 647, FED 2008/14.

²³¹ HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, BNB 2012/127, r.o. 3.3.1 t/m 3.3.3.

²³² HR 10 februari 2012, nr. 09/03203, BNB 2012/128, r.o. 3.3.1 t/m 3.3.3.

²³³ Zie art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1° a inzake de vrijstelling voor medische leveringen en diensten.

lease-BV de scanner heeft aangeschaft, veelal met geld dat is geleend van het ziekenhuis, wordt de scanner door de lease-BV doorgeleased aan het ziekenhuis.

Het leasen van de scanner aan het ziekenhuis is voor de lease-BV een btw belaste handeling waardoor er een aftrekrecht ontstaat voor de btw verschuldigd over de aanschaf van de scanner. Het ziekenhuis kan op haar beurt de btw die in rekening wordt gebracht door de lease-BV, over de leasetermijnen, niet in aftrek brengen door haar vrijgestelde karakter. Indien er een normale leaseprijs wordt gehanteerd zal daarom na verloop van tijd de btw druk weer precies hetzelfde zijn als bij de directe aanschaf van de scanner.²³⁴ Het ziekenhuis zou dan met de voorgaande handelingen louter een liquiditeitsvoordeel behalen.²³⁵ Deze handelingen zouden op zichzelf geen misbruik vormen als gekeken wordt naar de uitspraken gedaan in het arrest Weald Leasing, zoals besproken in paragraaf 4.4.3.

Desalniettemin wordt de scanner niet voor zijn gehele levensduur geleased maar gebeurt dit maar voor een periode van vijf jaar. Na vijfjaar is namelijk de herzieningstermijn voor roerende zaken verstreken.²³⁶ Op de door de lease-BV bij aanschaf van de scanner afgetrokken btw kan dan niet meer worden teruggekomen, deze is dan definitief.²³⁷ Na het verstrijken van de herzieningstermijn worden de aandelen in de lease-BV verkregen door het ziekenhuis. Nadat die aandelen dan zijn verkregen vormt het ziekenhuis samen met de lease-BV een fiscale eenheid voor de btw.²³⁸ Dit heeft als gevolg dat de leasetermijnen buiten de btw heffing vallen en de scanner zonder verdere btw heffing van de lease-BV overgeheveld kan worden naar het ziekenhuis. Doordat de herzieningstermijn is verstreken blijft de aftrek op de aanschaf van de apparatuur bij de fiscale eenheid in stand.²³⁹ Afhankelijk van hoeveel btw er is afgedragen over de leasingtermijnen, binnen vijfjaar, wordt er zo een aanzienlijk btw voordeel behaald.²⁴⁰

²³⁴ M.M.W.D. Merx, Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?, TFO Afl. 125 - maart 2013.

²³⁵ Zie bijlage 2. voor een rekenvoorbeeld.

²³⁶ De herzieningstermijn is terug te vinden in art. 13 uitv.besch. wet OB. Alwaar geregeld wordt dat de aftrek met betrekking tot roerende zaken wordt herzien in elk van de vier boekjaren, volgende op dat waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken. In andere woorden na het jaar van aanschaf van de roerende zaak wordt nog vier jaar herzien of er wel werkelijk recht op aftrek bestaat met betrekking tot die roerende zaak. Na die periode wordt de aftrek definitief en kan daar niet meer op worden teruggekomen.

²³⁷ J.G.M. van de Wakker, Ziekenhuisconstructies, misbruik van recht in de btw, WFR 2012/789.

²³⁸ Natuurlijke personen en lichamen die onder art. 7 Wet OB aangemerkt kunnen worden als ondernemer en die een zekere financiële, organisatorische en economische verwevenheid hebben kunnen op verzoek aangemerkt worden als zijnde een fiscale eenheid voor de btw. Dit heeft als gevolg dat na de vorming alle ondernemers die deel uitmaken van de fiscale eenheid aangemerkt worden als zijnde één ondernemer.

²³⁹ M.M.W.D. Merx, Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?, TFO Afl. 125 - maart 2013.

²⁴⁰ Zie bijlage 2. voor een rekenvoorbeeld.

Bovenstaande constructie stond ter discussie in één van de twee arresten gewezen door de Hoge Raad op 10 februari 2012 met betrekking tot de ziekenhuisconstructies.²⁴¹ In het andere arrest stond een andere variant van de ziekenhuisconstructie ter discussie. Daarbij werd door het ziekenhuis geen BV maar een commanditaire vennootschap (hierna: CV) opgericht. Het ziekenhuis was hiervan de commanditaire vennoot en een daartoe speciaal opgerichte BV werd aangesteld als beherend vennoot. Het ziekenhuis leasede apparatuur van deze CV en na vijf jaar oefende zij een koopoptie uit om het eigendom van deze apparatuur te verkrijgen. Aan leasetermijnen en optieprijs betaalde het ziekenhuis uiteindelijk 52,5% van de aanschafkosten van de apparatuur.²⁴² Uiteindelijk resulteerde dit dus een btw besparing over 47,5% van de aanschafkosten.

Dat het behalen van een belastingvoordeel het wezenlijke doel was voor het aangaan van de bovenstaande (rechts)handelingen kwam al bij de behandeling van de zaken door het Hof naar voren. Het Hof oordeelde namelijk daarover dat het samenstel van (rechts)handelingen uitsluitend verricht werd met het oog op het behalen van de hiervoor beschreven belastingvoordelen. Deze uitspraak is in cassatie niet bestreden. De eerste voorwaarden voor de beoordeling of sprake is van misbruik van recht stond in beide zaken dus niet ter discussie bij de Hoge Raad. De zaken concentreerden zich dan ook vooral rond de vraag of het behaalde belastingvoordeel in strijd met het doel en de strekking van de Wet OB en de btw-richtlijn was verkregen.²⁴³

De vraag of in beide zaken gehandeld werd in strijd met doel en strekking van de wet werd door de Hoge Raad bevestigend beantwoord. Hierbij nam de Hoge Raad in overweging dat we binnen de Wet OB als uitgangspunt hebben dat de omzetbelasting die aan een ziekenhuis in rekening wordt gebracht ter zake van de aanschaffing van goederen, gelet op de aard van de prestaties van het ziekenhuis, niet of nagenoeg niet voor aftrek in aanmerking komt. Door de in de onderhavige zaken gekozen constructies wordt, aldus het Hof, de omzetbelastingdruk op de prestaties van het ziekenhuis aanzienlijk gereduceerd.²⁴⁴ Dit laatste is een onwenselijk gegeven gezien het doel en de strekking van de wet om ziekenhuizen vrij te stellen van omzetbelasting en ziekenhuizen zo ook niet in staat te stellen om voorbelasting in aftrek te brengen. Hieruit volgt aldus de Hoge Raad dat "het een belastingplichtige weliswaar vrij staat om de voor hem voordeligste weg te kiezen, maar dat die vrijheid niet zo ver gaat dat, met het

²⁴¹ HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, BNB 2012/127.

²⁴² HR 10 februari 2012, nr. 09/03203, BNB 2012/128.

²⁴³ M.M.W.D. Merkkx, Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?, TFO Afl. 125 - maart 2013.

²⁴⁴ HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, BNB 2012/127, r.o. 3.2.1.

oogmerk van belastingverijdeling, een kunstmatige en van elk reëel belang ontblote weg kan worden gekozen die ertoe leidt dat in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld".²⁴⁵ Nu het ziekenhuis door de constructie toch de btw op de aankoop van de scanner, zij het indirect door de lease-BV, kan aftrekken wordt gehandeld in strijd met het doel en de strekking van de wet.

Aan beide voorwaarden voor misbruik van recht wordt dan volgens de Hoge Raad voldaan en dit leidt dan ook tot het oordeel dat het recht op aftrek mag worden onthouden voor elke transactie waarvan vaststaat dat misbruik is of wordt gemaakt van het recht op aftrek.²⁴⁶

Uit met name de zaak waar gebruik wordt gemaakt van een lease-BV kan worden opgemaakt dat vanuit een totaalbeeld van alle handelingen vastgesteld moet worden of sprake is van misbruik van recht. Immers in de zaak met de lease-BV, is het verdedigbaar dat het misbruik pas ontstaat na vijf jaar op het moment dat de aandelen van de BV worden overgedragen aan het ziekenhuis en de fiscale eenheid wordt gevormd.²⁴⁷ Dit laatste blijkt ook wel uit het in het voorgaande hoofdstuk aangehaalde Weald Leasing arrest. De vraag is dan ook of niet alleen de (rechts)handelingen gedaan na de herzieningstermijn van vijf jaar kwalificeren als misbruik van recht en zodoende alleen die geherdefinieerd dienen te worden. In het arrest Halifax is namelijk bepaald dat herdefinitie niet verder mag gaan dan noodzakelijk om de gewenste doelstellingen van de wet en dus de juiste btw heffing te verzekeren.²⁴⁸ Daarbij komt ook nog dat binnen het arrest Halifax niet gesproken wordt van herdefinitie van "alle transacties" maar alleen die waarmee het misbruik gepaard gaat. In dit geval dus alleen de overdracht van de aandelen en de vorming van de fiscale eenheid. Als van dit laatste zou worden uitgegaan zou dat in mijn optiek betekenen dat voor het deel btw betaald over de leasetermijnen in de eerste vijfjaar wel recht op aftrek bestaat voor de lease-BV en slechts over het deel wat betrekking heeft over de periode na die vijf jaar niet. A-G van Hilten merkt in haar conclusie hierover over op dat "het misbruik van recht wordt 'gepleegd' door het aangaan van een fiscale eenheid" logisch zou dan zijn om alleen de fiscale eenheid weg te denken.²⁴⁹ Waarbij de A-G stelt dat er geen enkele reden is om meer te corrigeren c.q. te herdefiniëren dan het wegdenken van de fiscale eenheid. Belanghebbende heeft in cassatie echter niet de wijze van herdefiniëring bestreden en dus is het lastig te zeggen hoe het anders

²⁴⁵ HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, BNB 2012/127, r.o. 3.3.1.

²⁴⁶ HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, BNB 2012/127, r.o. 3.7.2 & HR 10 februari 2012, nr. 09/03203, BNB 2012/128, r.o. 3.5.2.

²⁴⁷ R. Vos & M.H.W.N. Lammers, Btw-scholenconstructies en misbruik van recht, BTW-bulletin 2014/70.

²⁴⁸ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 92.

²⁴⁹ Conclusie A-G van Hilten, bij HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, BNB 2012/127.

had uitgekapt. In dit geval heeft het er toe geleid dat alle handelingen moesten worden gherdefinieerd zodat er geen recht op aftrek meer bestond voor alle gedane (rechts)handelingen.

Hiermee is in mijn optiek dan ook, voor zover dat kan worden overzien, een eind gekomen aan het gebruik van de ziekenhuisconstructie in de bovengenoemde vorm en blijkt het gebruik van het leerstuk van misbruik van recht voor deze constructie doeltreffend. De vraag is of het leerstuk in andere gevallen even succesvol ingeroepen kan worden.

5.1.2 De Zwitserlandroute

Naast dat op nationale basis geprobeerd wordt om toch een aftrek recht te creëren terwijl dit volgens het doel en de strekking van de wet niet zou moeten kunnen, gebeurt dit ook in grensoverschrijdende situaties. In de periode rond 2010 stonden daarbij de constructies opgezet door financiële instellingen in het licht.²⁵⁰

Zo werd door het Financieel Dagblad in maart 2010 uitgebreid aandacht besteed aan financiële instellingen die btw ontweken.²⁵¹ Het bericht luidde dat "door een financiële instelling in Nederland voor vele miljoenen euro's btw werd ontweken door diensten in te kopen via haar Zwitserse vestiging". De constructie waarover in het artikel wordt gesproken kan worden aangeduid als de Zwitserlandroute en is beter bekend onder de naam the Swiss procurement hub. Uiteindelijk leiden deze publicatie tot Kamervragen en is er door het Ministerie van Financiën een nader onderzoek in gesteld naar het gebruik van dergelijke constructies door financiële instellingen.

De minister van Financiën heeft middels een brief antwoord gegeven op de gestelde Kamervragen.²⁵² In deze brief gaf hij ten eerste aan dat vooral fiscale experts op de hoogte waren van deze constructie, zeker na een uitspraak van het Hof van Justitie in 2006.²⁵³ Waarbij hij aangaf dat hij zelf tot 2010 nog niet bekend was met deze concrete gevallen. Dit is enigszins opmerkelijk omdat in een latere brief, met het zelfde onderwerp, naar voren komt dat de ING in 2008 al zelf heeft aangegeven gebruik te maken van een inkooproute via Zwitserland.²⁵⁴ Waarom dit in 2010 dan nog niet bekend was bij de minister van Financiën is

²⁵⁰ R. Vos, Btw-ontwijkende structuren door financiële instellingen: willen we roomser dan de paus zijn?, BTW-bulletin 2011/11.

²⁵¹ C. van Herwaarden & T. Mulder, DSB ontweek ook belasting, Financieel Dagblad 22 maart 2010.

²⁵² Brief Minister van Financiën, 14 april 2010, nr. DV2010/ 171.

²⁵³ HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank plc).

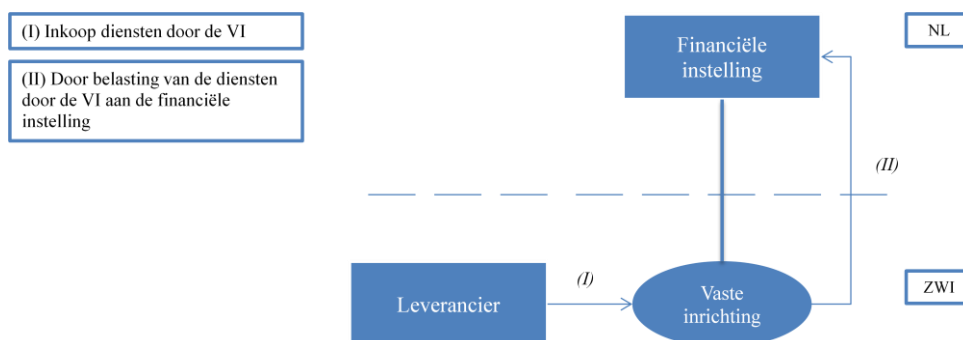
²⁵⁴ Brief Minister van Financiën, 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996 U, V-N 20010/31.2.

mij onduidelijk. Nog wel werd door de minister van Financiën opgemerkt dat een dergelijke constructie waarschijnlijk bestreden kan worden middels het misbruik van recht leerstuk.

De zogeheten Zwitserlandroute heeft betrekking op onderlinge prestaties tussen het hoofdhuis en haar vaste inrichting.²⁵⁵ Het doel van de route is een aftrekrecht te creëren ten aanzien van ingekochte diensten door een financiële instelling. Dit aftrekrecht is namelijk niet van zelf sprekend bij financiële instellingen omdat deze, net als bijvoorbeeld ziekenhuizen, overwegend vrijgestelde diensten verlenen.²⁵⁶ Hierdoor kan de btw die drukt op inkopen van financiële instellingen niet, of slechts beperkt, in aftrek worden gebracht. Om toch een volledig aftrekrecht te creëren worden deze diensten ingekocht door een, in het buitenland gevestigde, vaste inrichting, bijvoorbeeld in Zwitserland, en vervolgens zonder btw doorgeleverd aan een financiële instelling gevestigd binnen de EU. Dit kan doordat tussen een vennootschap en haar vaste inrichting geen sprake kan zijn van een dienst in de zin van de Wet OB.

Transactie tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting zijn namelijk niet belastbaar omdat een vaste inrichting niet zelfstandig optreedt, geen bedrijfsrisico's draagt en ook geen zelfstandige belastingplichtige is.²⁵⁷ Je zou dus kunnen stellen dat het hoofdhuis en een vaste inrichting één belastingplichtige vormen en daardoor ook geen belaste transacties ten opzichte van elkaar kunnen verrichten.²⁵⁸ Dit is dan ook de heersende opvatting vanuit Nederland en de EU zoals dat volgt uit het arrest FCE bank. Hierdoor kan, zoals hiervoor al opgemerkt, btw-heffing op onderlinge diensten of kostendoorberekeningen tussen hoofdhuis en vaste inrichting in principe niet aan de orde komen.²⁵⁹

Figuur 9: Grafische weergave Zwitserlandroute



²⁵⁵ Onder een vaste inrichting wordt verstaan iedere inrichting die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een - wat personeel en technische middelen betreft - geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken (art. 11 lid 1 Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011).

²⁵⁶ Art. 11 lid 1 onderdeel j Wet OB.

²⁵⁷ HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank plc).

²⁵⁸ S.R. Abdoelkariem & F. Prinsen, Het hoofdhuis en de vaste inrichting in de btw: With or Without You, WFR 2015/45.

²⁵⁹ S.R. Abdoelkariem & F. Prinsen, Het hoofdhuis en de vaste inrichting in de btw: With or Without You, WFR 2015/45.

Voor wat betreft de plaats van dienst bij de Zwitserlandroute geldt dat de plaats van dienst, verricht voor een ondernemer, de plaats is waar die ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten echter verricht aan een vaste inrichting van die ondernemer dan is de plaats van dienst daar waar die vaste inrichting zich bevindt, hier zijnde Zwitserland.²⁶⁰ Dit leidt tot de conclusie dat niet de financiële instelling in Nederland maar de vaste inrichting in Zwitserland btw verschuldigd is over de diensten. Hierbij zal de vaste inrichting in tegenstelling tot de financiële instelling wel aftrekrecht hebben ten aanzien van de btw drukkende op de diensten. Als dan vervolgens de dienst btw vrij wordt doorbelast aan de financiële instelling is toch bewerkstelligd dat er btw is afgetrokken op de ingekochte dienst.

Uiteindelijk is uit onderzoek gebleken dat de structuur, met inkoop via een vaste inrichting van de financiële instelling buiten Europa, is toegepast door drie instellingen.²⁶¹ Echter in dat zelfde onderzoek wordt vermeld dat deze instellingen de structuur inmiddels hebben beëindigd. Waarbij de uiteindelijke conclusie uit het rapport is dat geen enkele btw ontwijkende inkoopstructuur via het buitenland meer geëffectueerd wordt. Mocht dit nog wel het geval zijn dan zou deze mogelijk bestreden kunnen worden middels misbruik van recht, aldus de Staatsecretaris.

Ik zie dit laatste nog niet zo snel gebeuren want in het rapport wordt ook opgemerkt dat wanneer er bij een dergelijke constructie sprake is van een reële opzet waarbij niet fiscale maar commerciële overwegingen leidend zijn de Belastingdienst geen mogelijkheden heeft om corrigerend op te treden. In andere woorden financiële instellingen die gebruik wensen te maken van de Zwitserlandroute kunnen dat doen zonder dat daar wat tegen gedaan kan worden mits voldaan wordt aan de formele vereisten. Dit laatste is bekend en daar zal dan ook met alle waarschijnlijkheid wel aan worden voldaan zodat een dergelijke route zonder problemen geïmplementeerd kan worden.

Naar mijn mening en concluderend uit de rapportage van de Staatsecretaris zal het dan niet heel waarschijnlijk zijn dat de onderhavige constructie bestreden wordt middels het misbruik van recht leerstuk. Toch wordt een dergelijke constructie, als we de rapportage van een aantal jaar geleden moeten geloven, niet meer toegepast. De vraag is dan waarom financiële instellingen geen gebruik meer maken van een constructie die ogenschijnlijk niet bestreden

²⁶⁰ Art. 6 Wet OB, tot 1 januari 2010 Art. 6 lid 2 onderdeel d Wet OB.

²⁶¹ Rapportage Staatssecretaris van Financiën, Btw-ontwijkende structuren en financiële instellingen, 22 december 2010, DGB/2010/8308 U .

kan worden maar wel een belastingvoordeel oplevert. Dit heeft naar mijn mening alles te maken met de steeds groter wordende sociale druk om het goede te doen. Een goed voorbeeld hiervan zijn de grote multinationals als Amazon, Google en Starbucks. De constructies die door deze bedrijven werden en worden gebruikt spelen zich veelal dan wel niet af op het btw toneel echter de uitkomst van de constructies is het zelfde namelijk het behalen van een belastingvoordeel. Dergelijke bedrijven liggen echter constant onder vuur door enerzijds de politiek en anderzijds het publiek.²⁶² Hierbij zitten zulke bedrijven er niet op te wachten dat ze worden bestempeld als bedrijf dat geen belasting betaalt. Bedrijven zijn namelijk bang dat dit tot reputatieschade leidt en uiteindelijk tot het verlies van klanten. Dit leidt onomstotelijk tot de realisatie bij bedrijven dat niet zomaar gebruik kan worden gemaakt van een belasting besparende constructie, ook al zou dit wel binnen de wet passen.²⁶³

Ik meen dat dit laatste bij de Zwitserlandroute ook het geval is. Bedrijven c.q. organisaties willen niet te boek staan als belastingontwijkers. Heden ten dage kan dit namelijk meer schade doen dan dat het belastingvoordeel oplevert. Zo kunnen constructies niet alleen middels het misbruik van recht beginsel worden bestreden maar ook door een beroep op ethisch handelen.

Recent is er nog een uitspraak gewezen op het terrein van de vaste inrichting.²⁶⁴ Deze zaak heeft de vraag opgeworpen of nu niet toch transacties tussen het hoofdhuis en een vaste inrichting als belaste prestaties dienen te worden aangemerkt. Het HvJ oordeelde hierover dat diensten die een in een derde land gevestigd hoofdkantoor verricht voor zijn vaste inrichting in een lidstaat, belastbare handelingen vormen indien die vaste inrichting lid is van een btw groep, lees fiscale eenheid.²⁶⁵

De vraag is nu of het zelfde ook geldt in een spiegelbeeldsituatie, zoals bij de hiervoor beschreven Zwitserlandroute, indien niet de vaste inrichting lid is van een fiscale eenheid maar juist het hoofdhuis, hier zijnde de financiële instelling. Goed denkbaar is dat de uitspraak ook stand houdt in de spiegelbeeldsituatie om ook daar een situatie van niet-heffing te voorkomen.²⁶⁶ Dit zou dan tot gevolg hebben dat, als de financiële instelling lid zou zijn van een fiscale eenheid, tussen de vaste inrichting en die financiële instelling wel btw in rekening gebracht dient te worden betreffende de verrichting van diensten.

²⁶² F.A. Engelen, De lotgevallen van Starbucks, Amazon en Google, *NTFR* 2013-158.

²⁶³ C. Bruijsten, Belastingrecht en ethiek: een mogelijk denkkader, *WFR* 2014/580.

²⁶⁴ HvJ 17 september 2014, zaak C-7/13 (Skandia).

²⁶⁵ HvJ 17 september 2014, zaak C-7/13 (Skandia), r.o. 32.

²⁶⁶ S.R. Abdoelkariem & F. Prinsen, Het hoofdhuis en de vaste inrichting in de btw: With or Without You, *WFR* 2015/45.

Nu heeft het Ministerie van Financiën, op 10 februari 2015, "informeel" het standpunt ingenomen dat Nederland het Skandia arrest niet van toepassing acht in Nederland. Dit geldt zowel in de situatie van een Nederlands hoofdhuis dat onderdeel uitmaakt van een Nederlandse btw fiscale eenheid als in de situatie dat een Nederlandse vaste inrichting onderdeel is van een Nederlandse btw fiscale eenheid. In mijn optiek blijft zo de Zwitserlandroute, vanuit Nederlands perspectief, daardoor nog steeds mogelijk.

5.1.3 Sportverenigingconstructie

Net als ziekenhuizen en financiële instellingen presteren sportverenigingen, op grond van de Wet OB, uitsluitend vrijgesteld waardoor er geen recht op aftrek van btw bestaat voor kosten gemaakt door die sportvereniging.²⁶⁷ Indien een sportvereniging dan bijvoorbeeld in eigen beheer een sportcomplex laat bouwen of laat renoveren kan de btw betaald over die bouw of renovatie niet in aftrek worden gebracht. Voor de sportvereniging vormt dit een extra kostenpost en deze btw druk zullen zij dan ook willen matigen.²⁶⁸ Om dit te bereiken, en bij de bouw of renovatie van een sportcomplex toch een aftrekrecht te creëren, is door sportverenigingen de volgende constructie bedacht.

De eerste stap is om niet de sportvereniging maar bijvoorbeeld een gemeente, of een derde, de bouw of renovatie van het sportcomplex op zich te laten nemen. Dit stelt de gemeente, of een derde, in staat om het sportcomplex, nadat het gereed is, rechtstreeks te verhuren aan een sportvereniging. Deze verhuur kan dan worden aangemerkt als zijnde het gelegenheid geven tot sportbeoefening.²⁶⁹ Hierdoor is er bij de verhuur sprake van een belaste prestatie waarvoor er bij de gemeente of een derde een recht op aftrek ontstaat voor de btw die in rekening is gebracht bij de aanleg of renovatie van een sportcomplex.²⁷⁰

Door deze constructie wordt de btw druk op de bouw of renovatie van een sportcomplex aanzienlijk verminderd. Zonder de constructie kon de btw, zijnde 21%, over de kosten niet in aftrek worden gebracht. Met de constructie moet weliswaar 6% btw over de verhuur worden betaald door de sportvereniging maar kan de 21% btw over de kosten wel in aftrek worden gebracht. Dit leidt er dan ook toe dat de effectieve btw druk is verlaagd van 21% naar 6%.

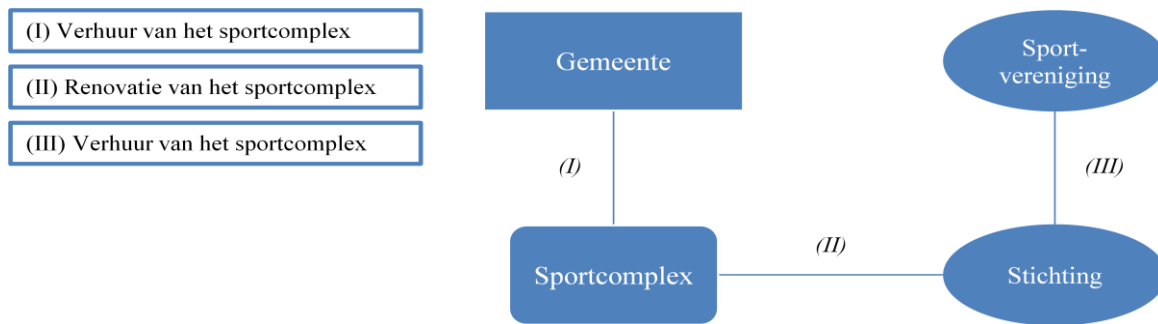
²⁶⁷ Art. 11, eerste lid, onderdeel e, Wet OB.

²⁶⁸ P.C.J. Oerlemans, Overheid en btw, bijdragen aan het op 20 juni 2014 door het Fiscaal Economisch Instituut in samenwerking met R.F.V. Christiaanse-Taxateur georganiseerde congres over trends en ontwikkelingen in de btw.

²⁶⁹ Het gelegenheid geven tot sportbeoefening is vastgelegd in tabel I post b 3. van de Wet OB. Aldaar wordt geregeld dat het gelegenheid geven tot sportbeoefening valt onder het verlaagde btw tarief.

²⁷⁰ Dit volgt uit het besluit van de Staatssecretaris van 27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M (hierna: het sportbesluit). Waarin is bepaald dat het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie onderhavige is aan het verlaagde btw tarief. In dergelijke gevallen is geen sprake van vrijgestelde verhuur van een onroerende zaak. Deze uitleg is onder meer gebaseerd op rechtspraak van het HvJ in de zaak Stockholm Lindöpark (arrest van 18 januari 2001, zaak C-150/99).

Figuur 10: Grafische weergave sportverenigingconstructie



Rechtbank Noord-Holland heeft op 14 april 2014 een oordeel geveild over de bovenstaande constructie. Waarbij een sportcomplex niet rechtstreeks werd verhuurd aan een sportvereniging maar dat gebeurde via tussenkomst van een speciaal daartoe opgerichte stichting.²⁷¹ Deze stichting werd opgericht met het doel het sportcomplex te renoveren en vervolgens belast te verhuren aan een sportvereniging. Door dit laatste zou er een aftrekrecht ontstaan voor de kosten die kwamen kijken bij de renovatie. De rechtbank kwam echter tot het oordeel dat sprake was van misbruik van recht waardoor de stichting geen recht op aftrek kon claimen. De Rechtbank stelde namelijk dat door een samenstel van kunstmatige (rechts)handelingen er een situatie werd gecreëerd waarbij er een aftrekrecht ontstond die er zonder die (rechts)handelingen niet geweest zou zijn.

Voor de beantwoording van de vraag of sprake is van misbruik van recht stelt de Rechtbank voorop dat aftrek c.q. aanzienlijke vermindering van de voor de vrijgestelde activiteiten van een sportvereniging in rekening gebrachte omzetbelasting in strijd komt met het doel en de strekking van de btw-richtlijn. Waarna de Rechtbank uit de feiten en omstandigheden concludeert dat het tussenschuiven van de stichting geen enkele reële betekenis had, behalve dan het behalen van een belastingvoordeel. Zo kwam de Rechtbank dan ook tot het oordeel dat sprake was van misbruik van recht en de (rechts)handelingen, ten aanzien van de stichting, geherdefinieerd moesten worden.

Indien er in de bovenstaande constructie niet gekozen was voor het tussenschuiven van een stichting was het in mijn optiek voor de belanghebbende wel goed gegaan. In een eerdere uitspraak van de Rechtbank Breda is namelijk bevestigd dat het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie, voor de btw, geen vrijgestelde verhuur is en dienovereenkomstig een belaste prestatie vormt waarvoor een aftrekrecht bestaat.²⁷² In die zaak kwam misbruik van

²⁷¹ Rechtbank Noord-Holland 14 april 2014, nr. 13/3080, V-N 2014/36.3.3.

²⁷² Rechtbank Breda 16 december 2008, nr. 08/2236, V-N 2009/25.19, r.o. 2.9.

recht dan ook niet ter sprake en werd goedgekeurd dat een gemeente een sportcomplex btw belast kon verhuren aan een sportvereniging waardoor er bij de gemeente een aftrekrecht ontstond voor de btw drukkende op de kosten van een sportcomplex. Dit volgt ook uit een latere uitspraak van de Rechtbank Gelderland waarin ook geoordeeld wordt dat er recht op aftrek bestaat in verband met de aanleg van een kunstgrasveld.²⁷³ De inspecteur was het hier echter niet mee eens en ging in hoger beroep ondermeer omdat hij vond dat hier sprake was van misbruik van recht. Het Hof deelden de mening van de inspecteur niet en oordeelde dat er in deze zaak geen sprake is van misbruik van recht.²⁷⁴ De belangrijkste reden hiervoor is dat het Hof van mening is dat het aftrek recht niet in strijd met doel en strekking van de wet wordt verkregen. Immers het gelegenheid geven tot sportbeoefening is een belaste prestatie waar een aftrek recht tegenover staat.

Op 4 september 2014 heeft er echter een actualisering van het voornoemde sportbesluit plaatsgevonden. Waarin wordt aangegeven dat "het verlaagde btw-tarief en een daaraan gekoppeld btw aftrekrecht niet geldt onder een situatie die valt onder de termen van het leerstuk misbruik van recht".²⁷⁵ Ook wordt er in het besluit een voorbeeld geschetst van een vergelijkbare situatie als hierboven beschreven, in de zaak van 14 april 2014. Daarover wordt opgemerkt dat zulke situaties zullen worden bestreden met het misbruik van recht beginsel. Mij is niet geheel duidelijk of dit nu betekent dat de sportverenigingconstructie nu in zijn geheel verleden tijd is of dat het onder omstandigheden nog wel mogelijk blijft om deze toe te passen. Dit omdat niet wordt afgeweken van de huidige wettekst voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening en daarmee de samenhangende verhuur nog steeds belast blijft onder het verlaagde tarief. Het besluit heeft dan ook meer een signaalfunctie nu deze niet echt nieuwe handvaten biedt.²⁷⁶ Het misbruik van recht beginsel lijkt in deze dan op zich zelf ook geen afdoende middel om deze constructie in zijn geheel te bestrijden.

De vraag is nog wel of dit laatste ook wel zou moeten. Maakt het "fraus legis virus", zoals beschreven in paragraaf 4.1.1, of hier zijnde het "misbruik van recht virus" niet hier zijn intreden. Indien namelijk het onrechtmatigheids gevoel bij de inspecteur maar groot genoeg is blijkt dit afdoende voor hem om het misbruik van recht leerstuk in stelling te brengen. Ondanks dat in mijn optiek hier louter, het tussenschuiven van de stichting daargelaten, gebruik wordt gemaakt van een bestaande regeling. Dat deze regeling dan met zich meebrengt

²⁷³ Rechtbank Gelderland, 19 november 2013, nr. 13/4182, V-N 2014/3.2.3.

²⁷⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden, 26 augustus 2014, nr. 14/01305.

²⁷⁵ Besluit van de Staatssecretaris van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M.

²⁷⁶ K. Dijkstra & I. Duinker, Btw-heffing over 'sportbeoefening' en 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening', BTW-bulletin 2015/2.

dat er een aftrekrecht ontstaat bij de verhuurder kan een belastingplichtige niet worden verweten. Indien dit als ongewenst wordt ervaren door de fiscus zou naar mijn mening een belastingplichtige niet beticht moeten worden van misbruik van recht maar zou juist de regeling aangepast moeten worden. In paragraaf 6.2.2. zal nog verder nader worden ingegaan op de constructie.

5.2 De scholenconstructies

Toch blijkt dat druk van de overheid c.q. publiek en het gebruik van het misbruik van recht beginsel niet altijd afdoende is om ongewenste btw besparende constructies tegen te houden. Een goed voorbeeld daarvan zijn de zogenaamde scholenconstructies die zich sinds 2012 in toenemende maten hebben gemanifesteerd in het btw landschap en daar een doorn in het oog zijn van menig politicus.²⁷⁷ Dat veelvuldig gebruik wordt gemaakt van een dergelijke constructie blijkt wel uit het aantal zaken dat binnen de jurisprudentie bekend is. Zo hebben al een achttal gemeenten te weten de gemeenten Gemert-Bakel, Middelharnis, Nijkerk, Albrandswaard, Ermelo, Hardinxsveld-Giesendam, Aalten en Woerden op een of andere manier een scholenconstructie geïmplementeerd of geprobeerd er een te implementeren.²⁷⁸

Voor wat betreft de gemeenten Gemert-Bakel, Albrandswaard en Ermelo liep het goed af. In die zaken is op basis van de feiten en omstandigheden geoordeeld dat geen sprake is van misbruik van recht. Dit geldt echter niet voor de gemeente Middelharnis. In die zaak hebben zowel het Hof als de Hoge Raad geoordeeld dat sprake is van misbruik van recht en daardoor het aftrek recht bij de gemeente niet in stand kon blijven. In de overige procedures is nog geen definitieve uitspraak gedaan en is het dus nog maar de vraag of er misbruik van recht geoordeeld zal worden. Kanttekening hierbij is dat in de zaken Nijkerk en Woerden al wel door het Hof het oordeel misbruik van recht is geveld. Desalniettemin klinken in de zaak Aalten en Hardinxsveld-Giesendam alweer andere geluiden. Een belangrijke vraag hierbij is dus hoe verhouden al deze procedures zich tot elkaar en hoe kan het dat in het ene geval wel geoordeeld wordt dat sprake is van misbruik van recht terwijl daar in het andere geval geen sprake van is.

5.2.1 Algemene aspecten van de scholenconstructie

Gemeenten zijn verplicht om zorg te dragen voor het primaire en voorgezet onderwijs in Nederland. Hierbij hoort ook de verantwoordelijkheid zorg te dragen voor huisvesting voor

²⁷⁷ *Kamerstukken II*, 2009/10, Aanhangsel van de Handelingen nr. 276, V-N 2011/4.3.

²⁷⁸ R. Vos & M.H.W.N. Lammers, Btw-scholenconstructies en misbruik van recht, BTW-bulletin 2014/70.

onderwijsinstellingen. Een dergelijke zorgplicht voor de huisvesting is geregeld in zowel de Wet op het voortgezet onderwijs (hierna: WVO) als in de Wet op het primaire onderwijs (hierna: WPO). Deze zorgplicht houdt in dat de gemeenten de huisvesting van scholen moeten bekostigen.²⁷⁹ Een gemeente is dus belast met de taak om te zorgen voor voldoende en kwalitatief goede huisvesting. Om dit te bereiken zal er eens in de zoveel tijd een geheel nieuw schoolgebouw gebouwd dienen te worden. Dit kan onder andere gerealiseerd worden door het schoolbestuur een budget te verschaffen en deze de taak op zich te laten nemen om een nieuwe school te bouwen. Gevolg hiervan is echter wel dat de btw op de bouwkosten niet in aftrek gebracht kan worden.²⁸⁰

Om dan toch de btw op de bouwkosten in aftrek te kunnen brengen geeft niet het schoolbestuur de opdracht tot de bouw maar doet een gemeente dat. Zo wordt het schoolgebouw in eigen beheer van de gemeente gebouwd en wordt daarna vervolgens tegen een geringe vergoeding geleverd aan het schoolbestuur. Deze levering is belast met btw waardoor de gemeente het volledige bedrag aan betaalde btw op de bouwkosten in aftrek kan brengen.²⁸¹ Opgemerkt zij wel dat het schoolbestuur de betaalde btw over de vergoeding niet in aftrek kan brengen maar omdat dit om een veel lager bedrag gaat wordt er netto toch een belastingvoordeel verkregen.²⁸² Wel is het schoolbestuur dan nog overdrachtsbelasting verschuldigd omdat het schoolgebouw verkregen wordt onder de kostprijs.²⁸³ Dit neemt echter nog steeds niet weg dat deze constructie een aanzienlijk belastingvoordeel oplevert.

Op dit model zijn een aantal varianten te bedenken zoals onder andere door gebruik te maken van een speciaal daarvoor opgerichte stichting. Afhankelijk van welke variant gekozen wordt zal het oordeel wel of geen misbruik van recht luiden. Dit is in mijn optiek vreemd omdat de gewenste uitkomst van alle scholenconstructies het zelfde is namelijk het verkrijgen van btw aftrek op de bouwkosten van een nieuwe school of aanhorig gebouw, zoals een sporthal. Terwijl als gekeken wordt naar het doel en de strekking van de wet er geen aftrekrecht zou moeten bestaan op deze bouwkosten gezien het vrijgestelde karakter van de prestaties waarvoor het schoolgebouw gebruikt zal worden. Hierbij kan dan ook een link worden gelegd

²⁷⁹ Art. 76b WVO, zie bijlage 3 voor de gehele wettekst.

²⁸⁰ In art. art. 11, eerste lid, onderdeel o, Wet OB is namelijk geregeld dat het wettelijk geregelde onderwijs en onderwijs dat bij het besluit is aangewezen is vrijgesteld van omzetbelasting. Dit heeft als gevolg dat btw over kosten die samenhangen met dat onderwijs niet voor aftrek in aanmerking komen.

²⁸¹ Onder art. 11 lid 1 onderdeel a sub 1° Wet OB geldt een belaste levering voor onroerende zaken op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming.

²⁸² M.M.W.D. Merckx, Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?, TFO Afl. 125 - maart 2013.

²⁸³ In art. 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV is geregeld dat geen overdrachtsbelasting verschuldigd is betreffende de levering van onroerende zaken vallend onder de uitzondering van art. 11 lid 1 onderdeel a sub 1° Wet OB. Echter doordat het schoolgebouw onder de kostprijs wordt geleverd vindt hier de strafheffing overdrachtsbelasting plaats, art. 15 lid 4 Wet BRV.

naar de hiervoor beschreven ziekenhuisconstructie waar geoordeeld werd dat er geen recht op aftrek bestond ten aanzien van de nieuw aan te schaffen apparatuur. Dit omdat het doel en de strekking van de wet is om ziekenhuizen vrij te stellen van omzetbelasting en ziekenhuizen zo ook niet in staat te stellen om voorbelasting in aftrek te brengen. Simplistisch bekeken zou dit naar mijn mening dan ook moeten resulteren in het feit dat geen enkele gemeente recht zou moeten hebben op aftrek van de btw verschuldigd over de bouwkosten.

Je kunt jezelf nog wel de vraag stellen of constructies waarbij de gemeente een rol speelt onwenselijk zijn. Het belastingvoordeel dat een gemeente behaald komt toch weer ten goeden aan de subsidiepot waar dan weer nieuwe dingen uit kunnen worden bekostigd. Toch kan hier ook anders tegenaan gekeken worden want het geld dat de ene gemeente verdiend gaat bij de andere verloren. Het lijkt mij duidelijk dat btw besparende constructies waarin de gemeente deelneemt als onwenselijk zijn te bestempelen. Dit volgt ook onder meer uit de parlementaire geschiedenis²⁸⁴ en een brief van de Staatssecretaris aan alle gemeenten in Nederland.²⁸⁵ In deze brief geeft de Staatssecretaris aan dat hij "dit soort fiscale constructies zeer ongewenst acht en gemeenten oproept zich daarvan te onthouden". Daarnaast wordt het risico gelopen dat het belastingmoraal wordt aangetast als publiekrechtelijke lichamen gebruik kunnen maken van btw besparende constructies. In mijn optiek en ook die van het kabinet zou juist voor hen moeten gelden dat het onacceptabel is dergelijke constructies te gebruiken.²⁸⁶

In de volgende paragrafen zal dan ook worden gezien waarom bij een aantal gemeenten wel en bij een aantal gemeenten niet sprake is van misbruik van recht.

5.2.2 De gemeenten Middelharnis & Nijkerk

Op 30 maart 2012 velt de Hoge Raad een oordeel in de zaak Middelharnis.²⁸⁷ Waar het oordeel luidt dat sprake is van misbruik van recht bij het gebruik van een scholenconstructie. In de zaak Nijkerk²⁸⁸ is er nog geen dergelijke uitspraak gedaan en geldt dat deze zaak nog aanhangig is. Wel ligt er in die zaak al een Hof uitspraak die luidt dat sprake is van misbruik van recht.

²⁸⁴ *Kamerstukken II*, 2009/10, Aanhangsel van de Handelingen nr. 276, V-N 2011/4.3.

²⁸⁵ Brief van de staatssecretaris van Financiën, 6 november 2012, betreffende kunstmatige constructies om btw te besparen bij scholen.

²⁸⁶ *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 061, nr. 3, p. 4.

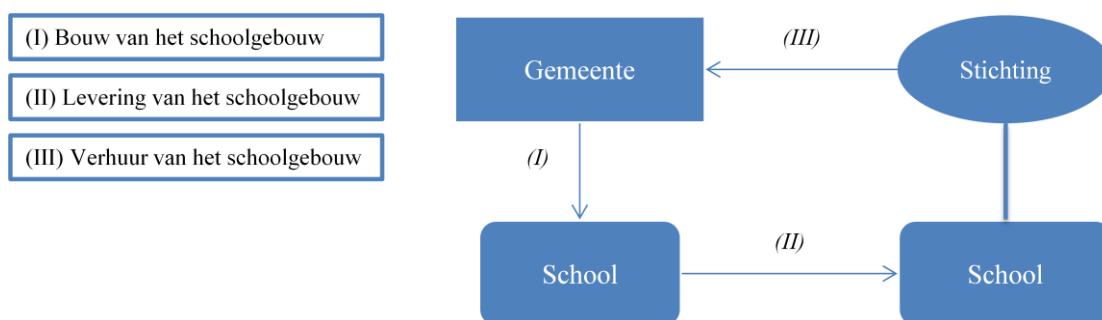
²⁸⁷ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, BNB 2012/202.

²⁸⁸ HR 27 april 2012, nr. 10/02878, BNB 2012/174.

5.2.2.1 Middelharnis

In de zaak Middelharnis is de Hoge Raad stellig en volgt de uitspraak van het Hof en komt zo tot het oordeel dat er bij de gebruikte constructie sprake is van misbruik van recht.²⁸⁹ Bij de gemeente Middelharnis draait het allemaal om een zogenoemde sale-and-lease-back constructie. Deze constructie komt er op neer dat de gemeente, met het oog op de realisatie van een nieuw schoolgebouw, grond heeft aangekocht en op die grond een nieuw schoolgebouw heeft laten bouwen. De btw die in rekening is gebracht ter zake van de levering van de grond en de bouwkosten heeft de gemeente in aftrek gebracht. Vervolgens heeft de gemeente een stichting opgericht met het oog op het besparen van omzetbelasting.²⁹⁰ De gemeente en de stichting hebben daarna met betrekking tot het schoolgebouw en de ondergrond (hierna: de onroerende zaak) een koopovereenkomst, een overeenkomst van geldlening en een verhuurovereenkomst gesloten. Ter zake van de levering van de onroerende zaak heeft de stichting een vergoeding inclusief btw aan de gemeente betaald. Daarnaast heeft de stichting ook overdrachtsbelasting moeten voldoen, met betrekking tot de verkrijging van de onroerende zaak. Dit omdat de vergoeding voor de verkrijging van de onroerende zaak lager was dan de kostprijs.²⁹¹ Na de levering van de onroerende zaak heeft de stichting de onroerende zaak vrijgesteld van omzetbelasting aan de gemeente verhuurd.²⁹² Uiteindelijk resulteerde deze constructie in een aanzienlijk btw voordeel.²⁹³ Hierop heeft de inspecteur de btw die de gemeente in aftrek heeft gebracht met betrekking tot de realisatie van het schoolgebouw nageheven.

Figuur 11: Grafische weergave HR Gemeente Middelharnis



²⁸⁹ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, BNB 2012/202, r.o. 5.1.2.

²⁹⁰ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, BNB 2012/202, r.o. 3.1.3.

²⁹¹ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, BNB 2012/202, r.o. 3.1.5.

²⁹² De gemeente gebruikt het schoolgebouw namelijk voor het geven van onderwijs waardoor ook niet geopteerd kan worden voor belaste verhuur, art. 11 lid 1 onderdeel b sub 5° Wet OB. Zij heeft dan met betrekking tot dit onderwijs ook geen recht op aftrek van aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting.

²⁹³ Het btw voordeel bestond uit: het totale afrekbare bedrag van de btw over de bouwkosten á €1.330.487 en de verkrijging van de ondergrond á €158.127 minus de btw verschuldigd over de vergoeding betaald door de stichting aan de gemeente á €228.000 en de betaalde overdrachtsbelasting á €530.242. Resulterende in een btw voordeel van $\approx 1.500.000 - 750.000 = 750.000$.

Het Hof oordeelde over deze constructie als volgt "de berekende omzetbelasting komt, met betrekking tot activiteiten die zijn aan te merken als overheidshandelen dan wel vrijgesteld ondernemers handelen, dienovereenkomstig het doel en de strekking van de bepalingen van de Zesde richtlijn en de Wet, niet voor aftrek in aanmerking".²⁹⁴ Daarbij stelt het Hof dat de gemeente gebruik heeft gemaakt van een samenstel van (rechts)handelingen specifiek gericht op het verkrijgen van een aftrek, waar deze aftrek achterwege was gebleven indien geen gebruik was gemaakt van dit samenstel. Dit leidt dan ook tot het oordeel dat de gemeente heeft gehandeld in strijd met het doel en de strekking van de Zesde richtlijn en de Wet OB.²⁹⁵

Daarnaast stelt het Hof dat blijkt uit een geheel van objectieve factoren, zoals onder andere de koopovereenkomst, dat het wezenlijke doel met betrekking tot de (rechts)handelingen is geweest het verkrijgen van een substantieel belastingvoordeel. Door dit laatste is aan beide voorwaarden voor misbruik van recht voldaan en kon de conclusie van het Hof dan ook alleen maar luiden dat er in het onderhavige geval sprake was van misbruik van recht. Hierop diende derhalve de (rechts)handelingen zo geherdefinieerd te worden dat er geen recht op aftrek meer bestond. De Hoge Raad volgde deze conclusie één op één en verklaarde het beroep van de gemeente in cassatie ongegrond.

Wel wordt nog kort opgemerkt door belanghebbende dat de (rechts)handelingen aan te merken zouden zijn als normale handelstransacties van de gemeente, die heeft immers, zo stelt de belanghebbende, op grond van de onderwijswetgeving de mogelijkheid om onderwijs en gebouwenbeheer te verzelfstandigen. Echter de Hoge Raad is het hier niet mee eens en stelt dat niet de verzelfstandiging van het beheer in het onderhavige geval het wezenlijke doel is geweest van het samenstel van rechtshandelingen maar het behalen van een belastingvoordeel.²⁹⁶

5.2.2.2 Nijkerk

Voor wat betreft de gemeente Nijkerk ligt het iets gecompliceerder. Die gemeente wordt namelijk beticht van misbruik van recht maar de Hoge Raad heeft nog niet definitief uitspraak gedaan dat dit ook echt zo is. De Hoge Raad heeft deze zaak namelijk, na haar uitspraak van 27 april 2012, terug verwezen naar het gerechtshof 's-Hertogenbosch. Deze heeft inmiddels

²⁹⁴ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, BNB 2012/202, r.o. 3.2.2.

²⁹⁵ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, BNB 2012/202, r.o. 3.2.2.

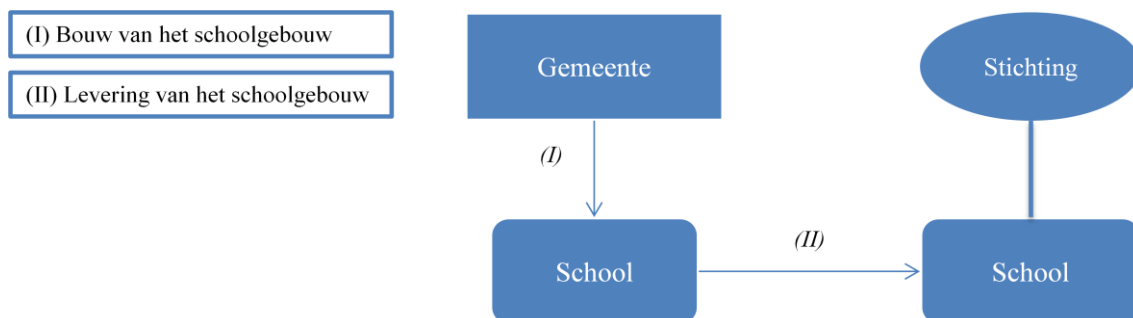
²⁹⁶ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, BNB 2012/202, r.o. 5.2.2.

wel uitspraak gedaan en heeft geconcludeerd dat de gemeente Nijkerk geen recht heeft op btw aftrek omdat sprake is van misbruik van recht.²⁹⁷

Bij de gemeente Nijkerk ging het in tegenstelling tot de gemeente Middelharnis niet om een sale-and-lease-back constructie maar alleen maar om een sale-constructie met betrekking tot een nieuwbouwschool.²⁹⁸ Voorafgaande aan de constructie was de gemeente in beginsel alleen van plan om de bouwkosten van de nieuwe school te financieren en de echte bouw over te laten aan een al bestaande stichting die zich bezighield met het verlenen van voortgezet onderwijs. Hier is de gemeente echter op teruggekomen en heeft het bestuur van de stichting voorgesteld om mee te werken aan een btw besparende constructie. Dit wel nadat de bouw van de school al was begonnen en voor een groot deel al gereed was. Toch heeft de stichting uiteindelijk ingestemd met de constructie die er voor zou moeten zorgen dat de btw over de bouwkosten in aftrek gebracht kon worden terwijl dit in het eerste plan niet het geval zou zijn geweest.

De constructie zag er in principale het zelfde uit als die van de gemeente Middelharnis. Het enige verschil is, zoals hierboven ook al aangeven, dat het hier ging om een sale-constructie wat betekend dat de school nadat deze is geleverd aan een stichting niet nog weer terug verhuurd is aan de gemeente.

Figuur 12: Grafische weergave HR gemeente Nijkerk



Toch werd in deze constructie niet gelijk het oordeel misbruik van recht geveild. De Hoge Raad heeft zich in zijn uitspraak van 27 april 2012 beperkt tot de beantwoording van de vraag of in casu überhaupt sprake was van een levering in de zin van de Wet OB. Zou dit namelijk niet het geval zijn geweest dan had de gemeente op grond daarvan al geen recht op aftrek gehad. Uiteindelijk kwam de Hoge Raad tot het oordeel dat wel sprake was van een levering in de zin van de Wet OB wat resulteerde in een belaste handeling waarvoor een recht op

²⁹⁷ Hof 's-Hertogenbosch 23 januari 2014, nr. 12/00200, V-N 2014/17.1.4.

²⁹⁸ HR 27 april 2012, nr. 10/02878, BNB 2012/174.

aftrek bestond.²⁹⁹ Hierop heeft de Hoge Raad de zaak verwezen naar het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ter verdere behandeling en beoordeling of in de onderhavige zaak sprake is van misbruik van recht.

Om te beoordelen of in deze zaak sprake is van misbruik van recht zal dus gekeken moeten worden naar de meest recente uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.³⁰⁰ Deze heeft op 23 januari 2014 geoordeeld dat de scholenconstructie, die de gemeente Nijkerk heeft geïmplementeerd, gekwalificeerd kan worden als zijnde misbruik van recht. Zo stelt het Hof namelijk dat onmiskenbaar volgt uit de gedingstukken dat het wezenlijke doel van de constructie is geweest een belastingvoordeel te behalen.³⁰¹ Dat hier geen discussie over mogelijk is blijkt volgens het Hof wel uit het feit dat eerst de stichting zelf het schoolgebouw zou bouwen maar daar vervolgens op aanraden van de gemeente van afzag en het uitbesteden aan de gemeente. Dit wordt dan ook niet tegengesproken door de gemeente en vormt dan ook geen geschilpunt meer.

Wel in geschil was of de gemeente ook handelden in strijd met doel en strekking van de wet. Het Hof stelde dat de gemeente handelde in strijd met het doel en strekking van de Zesde btw-richtlijn. Hierbij merkte het Hof op dat "de enige reden om, toen de bouw van de school al voor 80% gereed was, de keuze te veranderen, om niet de stichting de school te laten bouwen maar de gemeente, gelegen was in het feit dat zo op een artificiële wijze een aftrekrecht gecreëerd kon worden dat er anders op basis van wet niet was geweest". Hiermee werd dan volgens het Hof in strijd gekomen met het neutraliteitsbeginsel en het doel van de Zesde Richtlijn.³⁰² Hierbij merkt het Hof nog op dat als van meet af aan was gekozen voor de btw besparende structuur zoals die later tot stand kwam er geen sprake van misbruik was geweest, dit laatste onder verwijzing naar de zaak Albrandswaard.³⁰³ Nu dit laatste niet het geval was kwam het Hof tot de conclusie dat herdefiniëring van de (rechts)handelingen plaats moest vinden zodat er een situatie ontstond zoals die was voordat de gemeente besloot de btw besparende constructie in te voeren.

Het Hof stelt ook nog dat de verkoop en levering van de school aan de stichting niet plaatsvindt in het kader van een specifiek voor de overheid geldend juridisch regime omdat een dergelijke verkoop en levering ook gedaan zouden kunnen zijn door een privaatrechtelijke

²⁹⁹ De Hoge Raad beslist, onder verwijzing naar het arrest HR 17 februari 2012, nr. 09/04280, BNB 2012/117, r.o. 3.3.2.

³⁰⁰ Hof 's-Hertogenbosch 23 januari 2014, nr. 12/00200, V-N 2014/17.1.4.

³⁰¹ Hof 's-Hertogenbosch 23 januari 2014, nr. 12/00200, V-N 2014/17.1.4., r.o. 4.25.

³⁰² Hof 's-Hertogenbosch 23 januari 2014, nr. 12/00200, V-N 2014/17.1.4., r.o. 4.29.

³⁰³ Hof 's-Hertogenbosch 23 januari 2014, nr. 12/00200, V-N 2014/17.1.4., r.o. 4.29.

ondernemer.³⁰⁴ Hierdoor komt het Hof in mijn optiek niet toe aan de onderwijswetgeving wat op zichzelf vreemd is gekeken naar eerdere jurisprudentie in zaken Albrandswaard en Ermelo, die hierna worden behandeld.

Inmiddels is de gemeente Nijkerk tegen deze beslissing wederom in cassatie getreden. Dit cassatieberoep is nog aanhangig bij de Hoge Raad nr. 14/01132.³⁰⁵

5.2.3 De gemeenten Gemert-Bakel, Albrandswaard & Ermelo

In tegenstelling tot de gemeenten Middelharnis en Nijkerk komen de gemeenten Gemert-Bakel³⁰⁶, Albrandswaard³⁰⁷ en Ermelo³⁰⁸ er wel goed vanaf. Op basis van de feiten en omstandigheden wordt in die zaken geoordeeld dat geen sprake is van misbruik van recht.³⁰⁹

5.2.3.1 Gemert-Bakel

De gemeente Gemert-Bakel was een van de eerste gemeente bij wie de in aftrek gebrachte btw over de bouwkosten van een nieuwbouwschool werd geweigerd. In eerste instantie had deze weigering niks te maken met misbruik van recht maar meer met de vraag of er überhaupt een levering had plaatsgevonden waardoor er een aftrekrecht zou ontstaan voor de btw drukkend op de bouwkosten van de nieuwe school. Pas later toen de Hoge Raad oordeelde dat sprake was van een levering werd de zaak terug verwezen naar het Hof om te onderzoeken of er in het onderhavige geval sprake was van misbruik van recht.

De constructie van de gemeente Gemert-Bakel is vergelijkbaar aan die van de gemeente Nijkerk. Echter waar de gemeente Nijkerk pas in tweede instantie, toen de bouw al was begonnen, bedacht gebruik te maken van een dergelijke constructie heeft de gemeente Gemert-Bakel van meet af aan deze constructie willen gebruiken. Dat wil zeggen voordat de bouw was begonnen is besloten dat de gemeente de bouw op zich zou nemen. In een eerder stadium waren er namelijk wel plannen om niet de gemeente maar de stichting het schoolgebouw te laten bouwen, eigenlijk net zoals het eerste plan was van de gemeente Nijkerk.

Echter uiteindelijk heeft de gemeente in eigen beheer een nieuwe school laten bouwen en daarbij de btw ter zake van deze bouwkosten in aftrek gebracht. Nadat de bouw van de school

³⁰⁴ Hof 's-Hertogenbosch 23 januari 2014, nr. 12/00200, V-N 2014/17.1.4., r.o. 4.12.

³⁰⁵ R. Vos & M.H.W.N. Lammers, Btw-scholenconstructies en misbruik van recht, BTW-bulletin 2014/70.

³⁰⁶ HR 17 februari 2012, nr. 09/04280, BNB 2012/117.

³⁰⁷ HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, BNB 2013/35.

³⁰⁸ HR 16 november 2012, nr. 10/04024, BNB 2013/81.

³⁰⁹ R. Vos & M.H.W.N. Lammers, Btw-scholenconstructies en misbruik van recht, BTW-bulletin 2014/70.

was afgerond werd het schoolgebouw verkocht en in civielrechtelijke zin geleverd aan een stichting, welke verschillende scholen beheerden. De vergoeding die door de stichting werd betaald was lager dan het totale bedrag aan bouwkosten, waardoor de strafheffing overdrachtsbelasting voldaan moest worden. Dit neemt niet weg dat als nog een aanzienlijk belastingvoordeel overbleef.³¹⁰

Het standpunt van de gemeente Gemert-Bakel was nu dat omdat de school in civielrechtelijke zin werd geleverd er ter zake van die levering btw in rekening gebracht moest worden en zodoende er dienovereenkomstig een aftrekrecht ontstond voor de btw drukkende op de bouwkosten. Door de inspecteur, de rechtbank en het Hof werd betwist dat er sprake was van een levering. Bij een levering moet namelijk sprake zijn van een overdracht van een lichamelijke zaak door een partij, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij eigenaar van die zaak.^{311 312} Het Hof stelde zich op het standpunt dat de WVO deze overdracht belemmerde en er zodoende geen sprake kon zijn van een levering en er dus ook geen recht op aftrek kon bestaan. Uiteindelijk oordeelde de Hoge Raad in weerwil van het Hof dat er wel sprake was van een levering in de zin van de Wet OB.³¹³ Hierop heeft de Hoge Raad, nu toch bleek dat er sprake was van een belaste levering, de zaak verwezen naar het Gerechtshof Arnhem om onder andere te laten onderzoeken of er dan mogelijk sprake zou zijn van misbruik van recht.³¹⁴

Het Hof Arnhem kwam vervolgens tot de conclusie dat in deze zaak geen sprake is van misbruik van recht. Het Hof kwam tot deze conclusie door een tweetal uitspraken in een tweetal gewezen arresten, die van de gemeenten Albrandswaard en Ermelo. Daarbij lieten de conclusies in die zaken nog maar weinig vrijheid over om de in de onderhavige zaak gebruikte structuur tegen te gaan met misbruik van recht.³¹⁵ Het Hof kon dan ook niet anders dan de Hoge Raad te volgen in bovenvernoemde zaken. Waarbij de conclusie luiden dat geen sprake kon zijn van misbruik van recht omdat niet in strijd werd gehandeld met doel en strekking van de wet gebaseerd op de bepalingen uit de WVO.³¹⁶

³¹⁰ De bouwkosten bedroegen ongeveer €9.000.000 exclusief een bedrag van ongeveer €1.710.000 aan btw welke in aftrek is gebracht. De gemeente heeft de school vervolgens vóór de ingebruikneming geleverd aan het schoolbestuur voor €2.355.176,70 exclusief een bedrag ter grote van € 447.483,57 aan btw. Daarnaast is er 6% overdrachtsbelasting (strafheffing) voldaan over de stichtingskosten inclusief btw ter waarde van €642.600. Wat resulteert in een voordeel van €620.000 (Noot J.J.P. Swinkels bij, HR 17 februari 2012, nr. 09/04280, BNB 2012/117).

³¹¹ HR 17 februari 2012, nr. 09/04280, BNB 2012/117, r.o. 3.3.2.

³¹² Zie voetnoot 170 voor een nadere toelichting op het begrip levering.

³¹³ HR 17 februari 2012, nr. 09/04280, BNB 2012/117, r.o. 3.3.2.

³¹⁴ Hof Arnhem, 11 december 2012, nr. 12/00103, V-N 2013/37.16.

³¹⁵ Noot bij, Hof Arnhem, 11 december 2012, nr. 12-00103, V-N 2013/37.16.

³¹⁶ Hof Arnhem, 11 december 2012, nr. 12/00103, V-N 2013/37.16, r.o. 4.6.

De WVO bepaalt dat gemeente op haar grondgebied zorg moeten dragen voor de huisvesting van enerzijds door de gemeente in stand gehouden scholen en anderzijds niet door de gemeente in stand gehouden scholen.³¹⁷ Onder dit laatste valt bijvoorbeeld de instandhouding van een school door een stichting of vereniging.³¹⁸ Indien het daarbij gaat om de huisvesting voor een niet door de gemeente in stand gehouden school geldt dat het bevoegd gezag van die school³¹⁹ dan wel de gemeente de huisvesting tot stand kan brengen.³²⁰ Als de gemeente de huisvesting, lees school, in stand heeft gebracht kan deze daarna de voorziening in eigendom overdragen aan het bevoegd gezag.³²¹ Hierbij sluit het WVO niet uit dat er voor de overdracht een vergoeding wordt betaald door het bevoegd gezag.

Het stond de gemeente dus vrij het eigendom van het schoolgebouw over te dragen aan de stichting. Waarbij de verkoop en de overdracht van het schoolgebouw geen misbruik van recht vormt. Dit omdat "de belanghebbende immers vrij heeft gestaan om te kiezen tussen twee mogelijkheden, te weten het volgen van de hoofdregel van art. 76n, lid 2, van de WVO (de overdracht van het schoolgebouw) dan wel het met de stichting die het openbaar onderwijs in stand houdt, overeenkomen dat het schoolgebouw bij belanghebbende in eigendom zou blijven. Belanghebbende was niet verplicht de mogelijkheid te kiezen waarbij het hoogste bedrag aan omzetbelasting zou zijn verschuldigd, maar had integendeel het recht om haar activiteit zodanig te structureren dat de omvang van de belastingschuld beperkt zou blijven".³²² Dat er bij de overdracht een lagere vergoeding is betaald dan de kostprijs doet aan het voorstaande niks af. De gemeente moet namelijk in beginsel zelf de kosten dragen van de te realiseren huisvesting en daar hoeft in deze de stichting niks aan bij te dragen. De gedane (rechts)handelingen zijn dan ook niet te kwalificeren als misbruik van recht en zodoende behoudt de gemeente het recht om de btw drukkende op de bouwkosten in aftrek te brengen.

In eerste instantie is er door de Staatssecretaris een cassatieberoep aangetekend tegen deze uitspraak van de verwijzingsrechter. Echter de Staatssecretaris heeft bekend gemaakt dit cassatieberoep in te trekken nu de overwegingen van het Hof gelijkkluidend zijn aan die van de Hoge Raad in de arresten Albrandswaard en Ermelo.³²³

³¹⁷ Art. 76b WVO, zie bijlage 3 voor de gehele wettekst.

³¹⁸ Art. 42b WVO, zie bijlage 3 voor de gehele wettekst.

³¹⁹ In de zin van art. 1 van de WVO, zie bijlage 3 voor de gehele wettekst.

³²⁰ Art. 76n lid 1 WVO, zie bijlage 3 voor de gehele wettekst.

³²¹ Art. 76n lid 2 WVO, zie bijlage 3 voor de gehele wettekst.

³²² Hof Arnhem, 11 december 2012, nr. 12/00103, V-N 2013/37.16, r.o. 4.9.

³²³ Intrekking cassatieberoep Staatssecretaris van 12 maart 2013 nr. DGB 2012-640.

5.2.3.2 Albrandswaard en Ermelo

Zoals hiervoor al even kort aangegeven is de uitspraak in de zaak Gemert-Bakel vooral gebaseerd op uitspraken gedaan in de zaken Albrandswaard en Ermelo. Het zal dan ook geen verassing zijn dat in die beide zaken de Hoge Raad ook tot het oordeel kwam dat er bij het gebruik van een scholenconstructie door een gemeente geen sprake was van misbruik van recht. In beide zaken was wederom sprake van een constructie waarbij de gemeente de bouw van een school en de daarbij behorende gebouwen voor zijn rekening nam alvorens het schoolgebouw, tegen een lagere vergoeding dan waarvoor de school was gebouwd, te leveren aan een stichting.

Het Hof heeft in beide zaken echter geconcludeerd dat wel sprake was van misbruik van recht. Zo stelde het Hof dat de gemeenten in strijd met het doel en de strekking van de wet handelden omdat de omzetbelasting ter zake van overheidshandelen dan wel vrijgestelde handelingen, gekeken naar het doel en strekking van de wet, niet voor aftrek van btw in aanmerking zouden moeten komen. Nu in het onderhavige geval de gemeenten aan de hand van een samenstel van (rechts)handelingen, in vergelijking met de situatie dat de (rechts)handelingen achterwege waren gebleven, wel een substantieel bedrag aan aftrek verkrijgen, wordt aan de eerste voorwaarde voor misbruik van recht voldaan.^{324 325} Ook acht het Hof aan de hand van objectieve factoren aannemelijk dat de gedane (rechts)handelingen alleen waren ingegeven met oog op het behalen van een belastingvoordeel.³²⁶ Deze objectieve factoren behelsden onder meer ambtelijke adviezen waarin expliciet melding werd gemaakt van de belastingbesparende constructies, welke adviezen integraal door belanghebbenden zijn overgenomen.³²⁷ Frappant blijft nog wel dat beide Gerechtshoven niks opmerken over de onderwijswetgeving. Een mogelijke reden hiervoor is dat de zaken Albrandswaard en Ermelo de eerste waren in een lange reeks en de Gerechtshoven wellicht nog niet de notie hadden van de WVO en de WPO.

Uiteindelijk oordeelde de Hoge Raad toch in tegenstelling tot het Hof dat er geen sprake is van misbruik van recht. Dit doordat de gemeenten gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheden die hun worden geboden middels de WVO en de WPO. Hierbij staat het een ondernemer, ingevolgde het arrest Halifax, vrij te kiezen voor de transactie waarbij hij het

³²⁴ Hof 's-Gravenhage 8 januari 2010, nr. BK-09/00141, r.o. 6.6.

³²⁵ Hof Arnhem 24 augustus 2010, nr. 09/0367, r.o. 4.10.

³²⁶ Hof 's-Gravenhage 8 januari 2010, nr. BK-09/00141, r.o. 6.7.

³²⁷ Hof Arnhem 24 augustus 2010, nr. 09/0367, r.o. 4.11.

minste btw verschuldigd is.³²⁸ Dat betekent dat, zoals bij de zaak Gemert-Bakel ook al beschreven is, het gemeenten vrij staat te kiezen tussen twee mogelijkheden te weten het schoolgebouw in eigenbeheer houden of deze overdragen aan stichting of vereniging. Dit wordt mogelijk gemaakt door bepalingen in de WVO en de WPO. Hierdoor wordt er geen belastingvoordeel behaald in strijd met doel en strekking van de wet. De Hoge Raad komt dan ook niet toe aan de toepassing van misbruik van recht omdat niet voldaan kan worden aan de eerste voorwaarden. Gemeenten mogen dus binnen het kader van de WVO en WPO hun activiteiten zodanig structureren dat de omvang van de belastingschuld beperkt blijft.³²⁹

Naar mijn mening mag de onderwijswetgeving dan wel de vrijheid geven om een dergelijke constructie op te zetten de vraag is echter wel of dan toch niet met de (rechts)handelingen een belastingvoordeel wordt behaald dat in strijd is met het doel en de strekking van de wet. Zeker als dit in relatie wordt gezien met bijvoorbeeld de ziekenhuisconstructie. Dit omdat de berekende omzetbelasting met betrekking tot activiteiten die zijn aan te merken als overheidshandelen dan wel vrijgesteld ondernemers handelen niet voor aftrek in aanmerking zouden moeten komen.³³⁰

Daarnaast mis ik in beide zaken ook een verwijzing naar onder meer de zaak Middelharnis waar de Hoge Raad wel toekwam aan het beginsel van misbruik van recht. Echter kennelijk is voor misbruik van recht meer nodig dan de constructies die door de gemeente Gemert-Bakel, Albrandswaard en Ermelo worden opgetuigd.³³¹

5.2.4 De gemeenten Hardinxsveld-Giesendam, Aalten & Woerden

Voor de gemeenten Hardinxsveld-Giesendam³³² en Aalten³³³ geldt dat nog geen einduitspraak is geweest. Wel zijn beide zaken al voorgelegd aan de Hoge Raad maar die heeft het in beide procedures nodig geacht de zaken terug te verwijzen naar het Hof voor verdere behandeling. De meest recente ontwikkeling hierin is dat het Hof Amsterdam in de zaak Hardinxsveld-Giesendam opnieuw een uitspraak heeft gedaan. Waarbij het oordeel luidt dat geen sprake is van misbruik van recht door de gemeente Hardinxsveld-Giesendam.³³⁴

³²⁸ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), r.o. 73.

³²⁹ Noot J.J.P. Swinkels bij, HR 16 november 2012, nr. 10/04024, BNB 2013/81.

³³⁰ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, BNB 2012/202.

³³¹ Noot J.J.P. Swinkels bij, HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, BNB 2013/35.

³³² HR 18 april 2014, nr. 12/02210, BNB 2014/157.

³³³ HR 25 april 2014, nr. 13/00959, BNB 2014/158.

³³⁴ Hof Amsterdam 18 december 2014, nr. 14/00347.

In de zaak Woerden is nog geen uitspraak gedaan door de Hoge Raad. De zaak is al wel door het Gerechtshof Amsterdam behandeld die tot het oordeel kwam dat de gemeente Woerden zich onder omstandigheden schuldig maakt aan misbruik van recht.³³⁵ Daarnaast heeft A-G Van Hilten haar licht al op de zaak laten vallen en kwam zij zo tot de conclusie dat er geen sprake is van misbruik van recht door de gemeente Woerden.³³⁶

5.2.4.1 Hardinxsveld-Giesendam

In de zaak Hardinxsveld-Giesendam is de Hoge Raad nog niet toegekomen aan het beantwoorden van de vraag of er sprake is van misbruik van recht. Het Hof heeft namelijk ten onrechte geoordeeld dat er in de zaak geen sprake zou zijn van een economische activiteit en er daarom geen recht op aftrek zou bestaan. De Hoge Raad oordeelde dat dit een onjuiste rechtsopvatting is en heeft de zaak terug verwezen naar het Hof voor een verder behandeling van de zaak.

Deze laatste uitspraak is op 18 december 2014 geweest en luidt dat de gemeente Hardinxsveld-Giesendam zich niet schuldig heeft gemaakt aan misbruik van recht. Het Hof kwam tot de conclusie onder verwijzing naar het arrest Albranswaard. Hierbij stelde het Hof dat "nu de feiten in de onderhavige zaak, voor zover hier van belang, overeenstemmen met de feiten in de zaak die heeft geleid tot het arrest Albrandswaard, ziet het Hof geen aanleiding in het onderhavige geval anders te oordelen. Dit houdt in dat de door belanghebbende verrichte (rechts)handelingen geen misbruik van recht opleveren".³³⁷

5.2.4.2 Aalten

In de zaak Aalten is al wel een eerste oordeel geveild omtrent misbruik van recht. Door de gemeente Aalten werden twee nieuwe schoolgebouwen gesticht evenals werden er twee bestaande schoolgebouwen verbouwd c.q. uitgebreid, ten behoeve van zowel een stichting als een vereniging. Hierbij is de gemeente Aalten, naar aanleiding van adviezen over de mogelijkheid tot het besparen van omzetbelasting, met de stichting en vereniging overeengekomen dat de bouw van de scholen in opdracht en voor rekening van de gemeente zou plaatsvinden.³³⁸ Daarnaast werd overeengekomen dat de stichting en vereniging een speciale stichting zouden oprichtingen waar aan de twee nieuwe schoolgebouwen, tegen een

³³⁵ Hof Amsterdam 25 april 2013, nr. 11/00356.

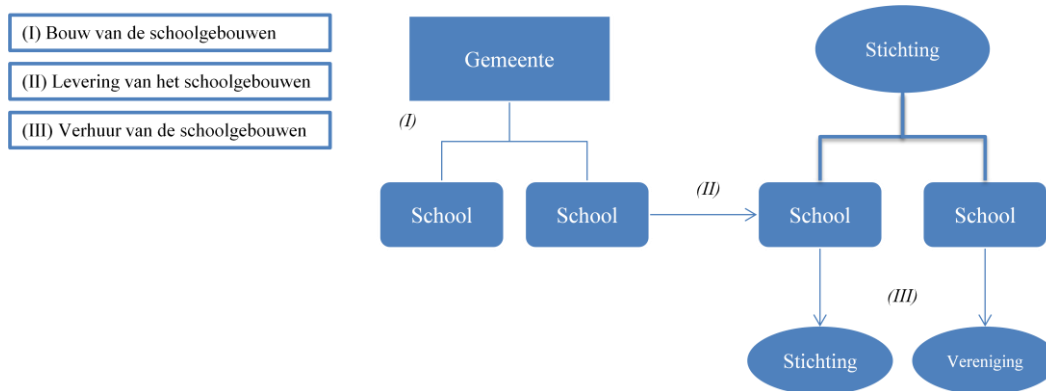
³³⁶ Conclusie A-G van Hilten, 21 mei 2014, nr. 13/02651, V-N 2014/36.19.

³³⁷ Hof Amsterdam 18 december 2014, nr. 14/00347, r.o. 6.9.

³³⁸ HR 25 april 2014, nr. 13/00959, BNB 2014/158, r.o. 3.4.

lagere vergoeding dan de kostprijs, zouden worden geleverd. Hierna verhuurde de nieuw opgerichte stichting de schoolgebouwen aan de stichting en vereniging.

Figuur 13: Grafische weergave HR gemeente Aalten



Net als bij de voorgaande zaken heeft de gemeente de btw over de bouwkosten in aftrek gebracht en heeft omzetbelasting in rekening gebracht, over de vergoeding, ter zake van de levering van de schoolgebouwen. Deze omzetbelasting is vervolgens op aangifte voldaan door de stichting. Het Hof heeft onder verwijzing naar de zaak Middelharnis geoordeeld dat in deze zaak ook sprake is van misbruik van recht. In het onderhavige geval zou, naar de mening van het Hof, de gemeente namelijk geen recht op aftrek moeten hebben omdat het hier gaat om onderwijsactiviteiten waar geen recht op aftrek voor bestaat. Nu de gemeente via een samenstel van speciaal op die aftrek gerichte (rechts)handelingen, waaronder het tussenschuiven van een stichting, bereikt dat zij een substantieel bedrag aan omzetbelasting in aftrek heeft kunnen brengen wordt gehandeld in strijd van doel en strekking van de wet.³³⁹

Ook oordeelt het Hof dat uit een aantal objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de gemeente voor de gedane (rechts)handelingen het verkrijgen van een substantieel belastingvoordeel is geweest. Dit voornamelijk gebaseerd op de tot de gedingstukken behorende, op schrift gestelde, belastingbesparende adviezen van een externe adviseur. Hieruit kan worden opgemaakt, aldus het Hof, dat de keuze voor de (rechts)handelingen weloverwogen is gemaakt. De conclusie van het Hof is dan ook dat er bij de gemeente Aalten sprake is van misbruik van recht en dientengevolge de (rechts)handelingen geherdefinieerd moeten worden.

De Hoge Raad was het hier niet mee eens en stelde, onder verwijzing naar de zaak Albrandswaard, dat de gemeente middels de WVO de mogelijkheid heeft om het eigendom

³³⁹ HR 25 april 2014, nr. 13/00959, BNB 2014/158, r.o. 5.1.

van een nieuwbouwschool over te dragen aan een stichting c.q. vereniging. Een dergelijke overdracht vormt geen misbruik van recht, ook niet als de overdrachtprijs lager is dan de kostprijs van de nieuwbouwschool en ook niet als de school niet is overgedragen aan het bevoegd gezag, maar aan een aan de onderwijsinstelling gelieerde stichting.^{340 341}

Als laatste merkt de Hoge Raad op dat indien het Hof misbruik van recht alleen aanwezig heeft geacht door het tussenschuiven van de stichting dit berust op een onjuiste rechtsopvatting. Echter als het Hof is uitgegaan van een juiste rechtsopvatting dan moet Hof's oordeel over misbruik van recht nader worden gemotiveerd. De Hoge Raad verwijst de zaak, ondanks dat zij gesteld heeft dat geen sprake is van misbruik van recht, terug naar het Gerechtshof.³⁴²

Ik ben van mening dat gelet op de uitlatingen in de zaak Middelharnis in deze zaak ook wel tot het oordeel misbruik van recht gekomen had kunnen worden. In de zaak Middelharnis komt namelijk naar voren dat het structureren niet zo ver mag gaan dat men een sale-and-lease-backmodel optuigt. Een belangrijk element daarvan is het tussenschuiven van een stichting die eigenlijk geen reële c.q. praktische betekenis heeft. In mijn beleving gebeurt dit zelfde in de zaak Aalten mijn verwachting is dan ook als de zaak terug wordt verwezen en het Hof zijn oordeel nader onderbouwt de Hoge Raad als nog tot het oordeel misbruik van recht kan komen. Dit zou dan ook weer in lijn liggen met de uitspraak van 14 april 2014 door de Rechtbank inzake het tussenschuiven van een stichting bij een sportverenigingconstructie.³⁴³

5.2.4.3 Woerden

Kort gezegd komt de constructie van de gemeente Woerden erop neer dat de gemeente twee "brede scholen" in eigen beheer liet bouwen en deze vervolgens voor een fractie van de voortbrengingskosten, namelijk 10% van de waarde, leverde aan een speciaal daarvoor opgerichte stichting. Deze stichting verhuurde de scholen dan weer aan school besturen, bibliotheekexploitanten, kinderopvangcentra, zorginstellingen en sportaccommodaties.³⁴⁴

Het Hof heeft in deze zaak geoordeeld dat een onderscheid dient te worden gemaakt tussen de levering van delen van de gebouwen tegen vergoeding, die vervolgens belast worden verhuurd zoals de sportaccommodaties, en de levering om niet in het kader van de WPO van

³⁴⁰ HR 25 april 2014, nr. 13/00959, BNB 2014/158, r.o. 5.5.

³⁴¹ HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, BNB 2013/35, r.o. 5.4.

³⁴² HR 25 april 2014, nr. 13/00959, BNB 2014/158, r.o. 5.6.

³⁴³ Rechtbank Noord-Holland 14 april 2014, nr. 13/3080, V-N 2014/36.3.3.

³⁴⁴ Hof Amsterdam 25 april 2013, nr. 11/00356, r.o. 2.2.1.

de overige delen van de gebouwen. De tegen vergoeding overgedragen delen maken 10% uit van de gebouwen en de vergoeding is daaraan toe te rekenen, derhalve kan belanghebbende 10% van de haar in rekening gebrachte voorbelasting in aftrek brengen. Hiervan uitgaande is geen sprake van misbruik van recht. Voor het geval ervan zou moeten worden uitgegaan dat belanghebbende leveringen heeft verricht van twee gehele gebouwen tegen een vergoeding, is het Hof van oordeel dat is voldaan aan de voorwaarden voor misbruik van recht.³⁴⁵

Zo stelt het Hof dat het wezenlijke doel voor de constructie is geweest het behalen van een belastingvoordeel. Dat het wezenlijke doel een belastingvoordeel behalen is geweest kan volgens het Hof worden afgeleid uit de totstandkoming van de constructie.³⁴⁶ Het eerste plan van de gemeente was namelijk om de scholen in eigen beheer te bouwen en ze vervolgens zelf te verhuren echter door tussenkomst van een belastingadviseur is uiteindelijk de bovenstaande constructie tot stand gekomen.³⁴⁷ A-G van Hilten is het hier niet mee eens en concludeert dat de feiten en omstandigheden in deze zaak zo vergelijkbaar zijn aan die van de zaak Albrandswaard dat de conclusie niet anders kan luiden dan dat hier geen sprake is van misbruik van recht.

Wat mij hierbij opvalt, is dat het Hof niet in gaat op of het belastingvoordeel wordt behaald in strijd met doel en strekking van de wet en ook A-G van Hilten lijkt hier verder niet op in te gaan. Daarnaast mis ik ook nog weer een verwijzing naar andere zaken en lijkt wederom geen aandacht door het Hof te zijn besteed aan hoe de WVO en WPO in deze zaak uitpakken.

Benieuwd ben ik hoe de Hoge Raad zal oordelen over deze zaak vooral omdat ik in deze de mening met A-G van Hilten niet deel dat deze zaak vergelijkbaar is aan die van Albrandswaard. Dit vooral doordat in deze zaak ook weer een stichting tussen de gemeente en de uiteindelijke huurder van de scholen wordt geschoven, zoals in de zaak Middelharnis. In die zaak leiden onder andere dat feit er toe dat de Hoge Raad uiteindelijk oordeelde dat er sprake was van misbruik van recht. Daarnaast is nog een belangrijk punt dat de constructie pas tot stand kwam na advies van een belastingadviseur terwijl het initiële plan was om de bouw over te laten aan het schoolbestuur. Uit de zaken Nijkerk, Gemert-Bakel en Aalten kan opgemaakt worden dat het Hof en de Hoge Raad dit ook een belangrijk aspect vinden om te komen tot misbruik van recht. In die lijn is dit laatste feit, in mijn optiek, nog weer een stap in de richting van misbruik van recht.

³⁴⁵ Hof Amsterdam 25 april 2013, nr. 11/00356.

³⁴⁶ Hof Amsterdam 25 april 2013, nr. 11/00356, r.o. 5.19.

³⁴⁷ Hof Amsterdam 25 april 2013, nr. 11/00356, r.o. 2.3.

5.2.5 Resumé van de scholenconstructie

De scholenstrijd tussen de inspecteur en de gemeenten gaat onverminderd verder. De inzet hierbij is de aftrek van btw over de bouwkosten op de bouw van schoolgebouwen waar tegenover een zeer geringe heffing over de verkoop van het schoolgebouw staat.³⁴⁸

Het grootste struikelblok bij de scholenconstructie om te komen tot misbruik van recht is gelegen in de samenloop tussen publiekrechtelijke en privaatrechtelijke regels. Te weten de Wet OB en de WVO en de WPO. Alleen door die wetten is de gemeente, in de meeste gevallen, in staat om een btw aftrek te verkrijgen en kunnen de nieuwbouwscholen, tegen een fractie van de voortbrengingskosten, geleverd worden aan een, daarvoor speciaal opgerichte, stichting of vereniging. Hierbij is het uitgangspunt dat gemeenten in staat gesteld moeten worden om in btw technische zin de minst kostbare weg te kiezen.

De vraag die hierover opgeworpen kan worden is of de WVO en de WPO überhaupt, zoals de Hoge Raad stelt, van invloed moeten zijn bij de beoordeling of sprake is van misbruik van recht.³⁴⁹ Als dit namelijk zo is dan kan de toepassing van het misbruikleerstuk van lidstaat tot lidstaat verschillen afhankelijk van het feit of een lidstaat wel of niet dergelijke wetten kent. Het lijkt vreemd dat de uitleg van het misbruikleerstuk kan verschillen per lidstaat want het misbruikleerstuk dient, naar mijn mening, uitsluitend toegepast c.q. te worden uitgelegd in het licht van de Europese btw regelgeving. Deze discussie gaat echter de inhoud van deze scriptie te buiten en zal ik dan ook hier laten rusten.

Interessanter is te zien hoe de Hoge Raad en het Hof omgaan met de beantwoording van de vraag of sprake is van misbruik van recht, zie bijlage 4 voor een overzicht. Uit het overzicht blijkt dat alleen in de zaak Middelharnis het Hof en de Hoge Raad het met elkaar eens zijn. In alle andere zaken heeft de Hoge Raad in weerwil van het Hof geoordeeld. Waarbij het verschil in oordeel uiteen liep van geen sprake van een levering naar wel sprake van een levering en van misbruik van recht naar geen sprake van misbruik van recht. Hieruit blijkt dan ook wel dat de vraag of sprake is van misbruik van recht een lastige is.

Het is in mijn optiek bijzonder dat het Hof constant het oordeel velt dat sprake is van misbruik van recht terwijl de Hoge Raad dit structureel lijkt af te wijzen. Zelfs nadat het Hof al meerdere malen is terug geroepen door de Hoge Raad, in onder meer de zaken Albrandswaard

³⁴⁸ Noot bij, conclusie A-G van Hilten, 21 mei 2014, nr. 13/02651, V-N 2014/36.19.

³⁴⁹ Noot J.J.P. Swinkels bij, HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, BNB 2013/35.

en Ermelo, blijft het Hof stug volhouden aan haar oordeel misbruik van recht. Zo ook in de meeste recente Hof uitspraken van de gemeenten Nijkerk en Woerden.

Alleen in de zaak Middelharnis volgt de Hoge Raad de uitspraak van het Hof. De vraag is dan ook wat er in die zaak anders is dan in alle andere zaken. Waarbij het vooral opvalt dat in de zaak Middelharnis voorbij wordt gegaan aan de WVO en de WPO.³⁵⁰ Op grond van het feit dat de Hoge Raad van mening was dat niet de verzelfstandiging van het beheer van de scholen in het onderhavige geval het wezenlijke doel is geweest van het samenstel van rechtshandelingen maar het behalen van een belastingvoordeel. Dat de Hoge Raad in de zaak Middelharnis deze conclusie trekt kan liggen aan het feit dat in die zaak sprake is van een sale-and-lease-back constructie. Waarbij er gebruik wordt gemaakt van een stichting die geen reële (economische) functie heeft en dus praktische betekenis mist. Opmerkelijk is wel dat de WVO en de WPO afgedaan worden middels het argument dat het wezenlijke doel van de constructie is geweest een belastingvoordeel te behalen en niet in gegaan wordt op het doel- en strekkingsvereiste. Dit is opmerkelijk omdat juist uit de zaak Albrandswaard blijkt dat het gebruikmaken van de WVO en de WPO tot gevolg heeft dat niet aan het doel- en strekkingsvereiste voldaan kan worden en zo niet toegekomen kan worden aan misbruik van recht.

Dit laatste ter zijde, is de uiteindelijke conclusie uit dit alles, in mijn optiek, dat het Hof en de Hoge Raad ook niet precies weten wat zij aan moeten met al deze constructies. Gevoelsmatig zou elk van de constructies moeten sneuvelen door toepassing van het misbruik van recht leerstuk, maar de WVO en de WPO verkomen dit. Doch als er maar meer gebeurt dan alleen het leveren van een schoolgebouw aan één stichting die de school zelf gaat exploiteren dan kan wel sprake zijn van misbruik van recht. Al dan overheerst het gevoel dat de opzet onrechtmatig c.q. kunstmatig is waardoor gesteld kan worden dat sprake is van misbruik van recht en dat de WVO en de WPO er niet toe doen, omdat het wezenlijke doel is geweest het behalen van een belastingvoordeel en niet de verzelfstandiging van het beheer van de scholen.

In mijn optiek zou je kunnen zeggen dat dit laatste geldt voor alle constructies. Dit blijkt ook wel uit de feiten en omstandigheden van alle zaken waarbij elke keer weer naar voren komt dat een dergelijke constructie tot stand is gekomen nadat advies is ingewonnen van een externe belastingadviseur. Zo ook bijvoorbeeld in de zaak Gemert-Bakel waar eerst de stichting het schoolgebouw zou laten bouwen maar later op advies van een adviseur toch het

³⁵⁰ C.J. Hummel, *Fraus legis in de btw: wisselend beeld*, NTFR 2012/44.

beheer van de bouw bij de gemeente kwam te liggen. Toch is in die zaak geoordeeld dat de gebruikte constructie tot uiting kwam binnen de WVO en de WPO en zo niet kwalificeerde als misbruik van recht.

Het blijft dus een lastige kwestie om bij een scholenconstructie te komen tot misbruik van recht. Dit vooral door het toepassen van de WVO en de WPO. Toch zou je simplistisch kunnen zeggen dat de berekende omzetbelasting met betrekking tot activiteiten die zijn aan te merken als overheidshandelen dan wel vrijgesteld ondernemers handelen niet voor aftrek in aanmerking zouden moeten komen. Als dit laatste wel het geval is wordt een aftrekrecht, ofwel belastingvoordeel, verkregen in strijd met doel en de strekking van de wet. Als dit laatste samen wordt genomen met het feit dat elke gemeente eerst met een belastingadviseur overlegt over de beste strategie om te komen tot een btw besparende constructie wordt, in mijn optiek, aan beide voorwaarden voor toepassing van het misbruik van recht beginsel voldaan.

5.3 Deelconclusie

Concluderend uit het voorgaande is dat belastingplichtigen alles in het werk stellen om maar een aftrekrecht te creëren. Van zorginstellingen tot financiële instellingen en van particulieren tot gemeenten. Allemaal proberen zij een btw besparende constructie te implementeren. De regering ervaart dergelijke constructies als zeer ongewenst en tracht dan ook deze btw besparende constructies tegen te gaan. Zoals blijkt uit het voorgaande lukt dit niet bij alle constructies even succesvol.

Toch lijkt het misbruik van recht beginsel in eerste instantie een goed startpunt om ongewenste btw besparende constructies aan te pakken. Zo is door het beginsel de ziekenhuisconstructie verleden tijd en kunnen sommige sportvereniging- en scholenconstructies ook aangepakt worden. Echter niet voor alle constructies lijkt het misbruik van recht beginsel effect te sorteren. Voorbeeld hiervan is bijvoorbeeld de Zwitserlandroute die naar eigen zeggen van de Staatssecretaris niet betreden kan worden middels misbruik van recht omdat daarmee niet in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld. Daarnaast kunnen ook bepaalde sportvereniging- en scholenconstructies niet bestreden worden omdat gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheden die de wet biedt zoals bij de scholenconstructie de WPO en de WVO. De vraag is dan ook of dit betekent dat het misbruik van recht leerstuk niet doeltreffend is. Deze vraag zal in het komende hoofdstuk worden beantwoord.

Hoofdstuk 6: Doeltreffendheid en mogelijke alternatieven

Sinds het arrest Halifax is duidelijk dat binnen de btw misbruik van recht bestreden kan worden middels het daarvoor ontwikkelde leerstuk. Het lag dan ook in de lijn der verwachting dat vanaf 2006 dit leerstuk binnen het btw landschap toegepast zou worden om een lacune op te vullen die binnen de btw aanwezig was voor de introductie van het leerstuk. Het gebruik van het leerstuk door de Hoge Raad bleef echter tot 2012, binnen de Nederlandse omzetbelasting, uit. Na 2012 heeft het leerstuk echter een vlucht genomen binnen de nationale jurisprudentie en is het onder meer in stelling gebracht tegen de, in het voorgaande hoofdstuk beschreven, ziekenhuizen-, sportverenigingen- en scholenconstructies.

Hierbij verschilt het per constructie hoe succesvol het leerstuk ingeroepen kan worden. Het is daarbij opvallend hoe vaak de Hoge Raad en het Hof het met elkaar oneens zijn bij toepassing van het misbruik van recht leerstuk. Dit laatste vooral met betrekking tot de scholenconstructies waarbij de Hoge Raad in veel gevallen in weerwil van het Hof oordeelt dat geen sprake is van misbruik van recht.

In dit hoofdstuk zal de vraag centraal staan of het misbruik van recht leerstuk, gebaseerd op de bevindingen en beschrijven uit de voorgaande hoofdstukken, als doeltreffend aangemerkt kan worden. Daarnaast zal ongeacht de doeltreffendheid een aantal alternatieven c.q. aanvullingen voor het leerstuk opgeworpen worden. Die vervolgens kort zullen worden geëvalueerd en vergeleken met het leerstuk.

6.1 De doeltreffendheid

Om te bepalen of een leerstuk al dan niet doeltreffend is, is het eerst van belang vast te stellen wat wordt verstaan onder doeltreffendheid en te bepalen wat het doel is dat wordt nagestreefd. De Dikke van Dale omschrijft doeltreffend als zijnde "effectief" of meer praktisch als zijnde werkzaam. In mijn optiek is iets doeltreffend wanneer het gestelde doel bereikt wordt door de gebruikte methode, hier zijnde het misbruik van recht leerstuk. Het doel dat het misbruik van recht leerstuk nastreeft is het bestrijden van btw besparende constructies die in de ogen van de fiscus het doel en de strekking van de wet voorbij streven. Indien het leerstuk er dus voor zorgt dat er geen enkele btw besparende constructie meer geïmplementeerd kan worden, die in de ogen van de fiscus het doel en de strekking van de wet voorbij streven, kan gesteld worden dat het leerstuk doeltreffend is.

Als dit laatste geprojecteerd wordt op de constructies die in het voorgaande hoofdstuk de revue zijn gepasseerd, blijkt dat een aantal constructies succesvol bestreden wordt middels het misbruik van recht beginsel. Zo lijkt de ziekenhuisconstructie verleden tijd door een doeltreffende toepassing van het leerstuk.³⁵¹ Waarbij voorop staat dat doel en strekking van de wet miskend zouden worden indien een dergelijke constructie wel doorgang zou kunnen vinden.

Hetzelfde geldt tot op zekere hoogte voor de constructies met sportverenigingen. Het geldt maar tot op zekere hoogte omdat alleen het tussenschuiven van een stichting geleid heeft tot het oordeel misbruik van recht. Was dit niet gebeurd en was het sportcomplex direct van de initiële verhuurder, hier zijnde de gemeente, gehuurd dan zou er in mijn optiek wel recht op aftrek bestaan.³⁵² Dit op basis van het besluit BLKB 2011/26M waarin is bepaald dat het verhuren van een sportcomplex een btw belaste prestatie vormt waarvoor een recht op aftrek bestaat.³⁵³ Hier komt uit voort dat het een belastingplichtige is toegestaan om de voor hem meest (fiscaal) gunstigste weg te kiezen. Te weten dat de sportvereniging niet zelf het sportcomplex beheert maar dit door de gemeente of een derde laat doen. Die ingevolge het hiervoor genoemde besluit het sportcomplex daarna btw belast kan verhuren aan de sportvereniging waardoor er een aftrekrecht ontstaat voor kosten die verband houden met het sportcomplex.

De vraag is echter of dit laatste nog steeds geldt na de actualisering van het bovenstaande besluit in 2014.³⁵⁴ In dit nieuwe besluit is namelijk een voorbeeld opgenomen van de voornoemde constructie waarbij gesteld wordt dat als van een dergelijke constructie gebruik wordt gemaakt deze bestreden zal worden middels misbruik van recht. In mijn optiek is dit laatste desalniettemin een loze uitspraak omdat de regeling voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening niet is veranderd. Daardoor zal naar mijn mening bij een dergelijke constructie niet tot misbruik van recht gekomen kunnen worden, gekeken naar de meest recente Hof uitspraak.³⁵⁵ De bestrijding van deze constructie, middels misbruik van recht, zal dan als nog niet doeltreffend zijn. Waarbij dan nog wel de vraag kan worden gesteld of dit überhaupt zou moeten, zoals beschreven in paragraaf 5.1.3.

³⁵¹ M.M.W.D. Merx, Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?, TFO Afl. 125 - maart 2013.

³⁵² Rechtbank Breda 16 december 2008, AWB 08/2236, V-N 2009/25.19.

³⁵³ Besluit CPP2007/536M van de Staatssecretaris, blz. 72.

³⁵⁴ Besluit van de Staatssecretaris van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M.

³⁵⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden, 26 augustus 2014, nr. 14/01305.

In zoverre wordt de sportverenigingconstructie doeltreffend bestreden dat het niet mogelijk is om een stichting zonder enige reële c.q. praktische betekenis tussen een sportvereniging en de initiële verhuurder van het sportcomplex te schuiven die vervolgens dan ook recht op aftrek heeft.³⁵⁶ Echter de constructie tussen alleen de initiële verhuurder en een sportvereniging houdt op basis van de wet en de jurisprudentie in mijn optiek wel stand.

Voor wat betreft de Zwitserlandroute is niet duidelijk te concluderen of misbruik van recht wel of geen doeltreffend middel zou zijn om deze constructie te bestrijden. Dit omdat er in deze nog geen uitspraken zijn gedaan. Toch is het wel mogelijk een voorspelling te maken over wat de uitkomst zou zijn als een dergelijke constructie zou leiden tot een rechtszaak. Dit naar aanleiding van uitlating van de Staatssecretaris waaruit blijkt dat als een dergelijke constructie wordt gebruikt en binnen de formele vereisten wordt gebleven de Belastingdienst geen mogelijkheden heeft een dergelijke constructie te bestrijden.³⁵⁷ Al met al kan dan het leerstuk van misbruik van recht voor deze constructie niet doeltreffend worden toegepast, als de woorden van de Staatssecretaris gevolgd worden. Ook het recente Skandia arrest doet daar niks aan af nu uit het informele bericht van het Ministerie van Financiën blijkt dat Nederland de werking van dit arrest niet toepast.

Als het gaat om de scholenconstructie kan geconcludeerd worden dat deze, met uitzondering van het sale-en-lease-back model, niet doeltreffend bestreden kan worden middels misbruik van recht. De vraag is wel of dit te wijten valt aan gebreken in het leerstuk of dat andere factoren hierbij een rol spelen zoals de Wet WMO en de Wet WPO. Deze voorgaande wetten zijn daarmee ook de enige reden, in mijn optiek, dat de Hoge Raad niet toekomt aan de toepassing van het misbruik van recht beginsel. Anders was het wanneer de Wet WMO en de Wet WPO gemeenten niet de mogelijkheid zouden bieden om een school beneden de kostprijs te kunnen leveren aan een belanghebbende.

Zonder de Wet WMO en de Wet WPO zou het naar mijn mening in de lijn der verwachting liggen dat er in meer scholenzaken misbruik van recht geoordeeld zou worden. Vanuit dat oogpunt zou je wel kunnen stellen dat misbruik van recht al dan een doeltreffend middel zou zijn. Bij de scholenconstructie en dienovereenkomstig eigenlijk ook bij de sportverenigingconstructie ligt de "fout" erin dat belanghebbende een belastingvoordeel behalen dat niet in strijd is met het doel en de strekking van de wet. Die belanghebbenden

³⁵⁶ Rechtbank Noord-Holland 14 april 2014, AWB 13/3080, V-N 2014/36.3.3.

³⁵⁷ Rapportage Staatssecretaris van Financiën, Btw-ontwijkende structuren en financiële instellingen, 22 december 2010, DGB/2010/8308 U.

maken gewoon gebruik van de besluiten en bepalingen die aan hen worden geboden. Wil misbruik bij dergelijke constructies worden voorkomen dan zullen de besluiten c.q. bepalingen die daar betrekking op hebben moeten worden gewijzigd.³⁵⁸

Conclusie hieruit is dat het misbruik van recht leerstuk geen effect heeft indien een belanghebbende niet in strijd met het doel en strekking van de wet handelt en hier zal geen sprake van zijn als hij bijvoorbeeld gebruik maakt van de WVO of de WPO. Indien dit het geval is zal dit aangepakt moeten worden door het beleid aan te passen. Dit betekent in mijn optiek echter niet dat het leerstuk van misbruik van recht in zijn geheel niet doeltreffend zou zijn. Het leerstuk dient alleen ondersteund te worden door aanvullende maatregelen.

6.2 Mogelijke alternatieven voor misbruik van recht

Gezien het feit dat niet alle ongewenste btw besparende constructies middels het misbruik van recht leerstuk doeltreffend bestreden kunnen worden is het de vraag of er niet ook nog andere middelen te bedenken zijn waarmee onwenselijke btw besparende constructies bestreden kunnen worden. Een mogelijke optie daarbij is het, hiervoor al even kort besproken, wetsvoorstel 30 061.³⁵⁹ Waarin voorstellen zijn gedaan met betrekking tot de aanpak van btw constructies met (on)roerende zaken. Daarnaast biedt de btw-richtlijn ook nog mogelijkheden voor afwijking van de btw-richtlijn indien er sprake is van misbruik.

Zo heeft het Hof van Justitie de bestrijding van misbruik geaccepteerd als dwingende reden van algemeen belang. In onder andere het arrest Centros is geoordeeld dat "een lidstaat stellig maatregelen kan treffen die tot doel hebben te verhinderen, dat sommige van zijn onderdanen van de krachtens de wet 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".³⁶⁰

6.2.1 Wetsvoorstel 30 061

Het wetsvoorstel heeft betrekking op het ongewenste gebruik van btw constructies met (on)roerende zaken door niet-belastingplichtige publiekrechtelijke lichamen en vrijgestelde ondernemers.³⁶¹ Dit plan is gepresenteerd in het belastingplan 2005 maar is echter niet verder

³⁵⁸ M.M.W.D. Merkx, Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?, TFO Afl. 125 - maart 2013.

³⁵⁹ *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 061, nr. 2.

³⁶⁰ HvJ 9 maart 1999, zaak C-212/97 (Centros).

³⁶¹ *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 061, nr. 3, p. 2.

gekomen dan indiening bij de Tweede Kamer. Het wetsvoorstel is daardoor thans nog steeds een slapend wetsvoorstel.³⁶²

Met het wetsvoorstel wordt beoogd een duidelijk signaal af te geven dat het implementeren van btw besparende constructies niet past binnen de maatschappelijke normen en verantwoordelijkheden van bedrijven. Om een drempel op te werpen tegen deze constructies en om ze zo onaantrekkelijk mogelijk te maken worden in het wetsvoorstel een aantal maatregelen voorgesteld. Probleem punt hierbij was, en is nu nog steeds, dat in de fiscaliteit geen middelen bestaan om specifieke constructies te verbieden. Gezocht moest dus worden naar fiscale maatregelen die de betreffende constructies in de praktijk van hun aantrekkelijkheid ontdoen. De fiscale maatregelen moeten daarmee de kern elementen van de constructies aanpakken en zo de constructies ontdoen van hun aantrekkelijkheid.

De voorgestelde maatregelen grijpen daarmee in op de "constructiescharnierpunten". De elementen waarop deze maatregelen zich richten zijn: het hanteren van kunstmatig lage prijzen voor de verhuur c.q. lease van bedrijfsmiddelen of voor de levering van goederen, het optimaal, oneigenlijk, gebruik maken van de herzieningsregeling en ten slotte het hanteren van een samenstel van rechtshandelingen c.q. lichamen in situaties van gelieerdheid c.q. verbondenheid.³⁶³

Constructies die het wetsvoorstel ondermeer beogen te bestrijden zijn de constructies met lease c.q. verhuur van bedrijfsmiddelen, de herzieningsconstructies en constructies met onroerende zaken.³⁶⁴ In mijn optiek zouden de scholen-, ziekenhuis- en sportverenigingconstructies onder het toepassingsbereik van dit wetsvoorstel vallen. Voor de sportvereniging- en scholenconstructies was dit dan ook mogelijk een uitkomst geweest voor de fiscus.

Om de voornoemde constructies te bestrijden wilde of wil het kabinet forse drempels opwerpen. Deze drempels behelzen de volgende maatregelen:

- I. De eerste maatregel richt zich op de levering en de terbeschikkingstelling van zogenoemde investeringsgoederen aan gelieerde afnemers tegen een kunstmatig lage vergoeding. Indien de maatregel van kracht zou worden dan was er een objectieve maatstaf van heffing toegepast waardoor, kort gezegd, btw heffing kon plaatsvinden

³⁶² Agenda Omzetbelasting, V-N 2015/1.14.

³⁶³ *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 061, nr. 3, p. 5.

³⁶⁴ *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 061, nr. 3, p. 7.

over de marktprijs in plaats van over de kunstmatig lage vergoeding. Het invoeren van een zogenoemde "normale waarde" had voor wat betreft de scholenconstructie een uitkomst geweest. Daardoor zou het binnen de scholenconstructie namelijk voor gemeenten niet meer mogelijk zijn om een school beneden de kostprijs te leveren aan een stichting waardoor automatisch het btw voordeel zou vervallen. Indien een dergelijke normale waarde was ingevoerd had de scholenconstructie in mijn optiek dan ook geen doorgang meer kunnen vinden.

- II. De tweede maatregel heeft betrekking op het gebied van de herziening. Enerzijds zou er een herzieningsregel worden opgenomen met betrekking tot investeringsdiensten, die voorheen nog ontbrak. En anderzijds zou de herzieningsregeling worden aangepast voor de situaties waarin geheel of nagenoeg geheel vrijgestelde ondernemers btw voordeel behalen met de vervreemding van al in gebruik genomen bedrijfsmiddelen die na de vervreemding weer via een eigen leasemaatschappij ter beschikking komen aan die ondernemers.
- III. De derde maatregel heeft als doel om leaseconstructies onmogelijk te maken. Hiervoor zou dan een beleidsbesluit worden gemaakt waarin vermeld zou worden wanneer bij een leaseconstructie de als verhuur gepresenteerde prestatie moest worden beschouwd als zijnde een levering waardoor deze een belaste prestatie zou vormen. Deze maatregel zou er voor hebben gezorgd dat onder meer de ziekenhuisconstructie geen effect meer zou hebben.

Deze maatregelen hadden er, en kunnen er zeï het met enige updating, voor zorgen dat het niet langer mogelijk is om een van de genoemde constructies met succes te implementeren. Het samenhangende pakket van maatregelen had dan uitsluitend betrekking op die situaties waarbij (a) sprake was van een kunstmatig lage prijs, (b) de betrokkenen niet handelden als zelfstandig opererende partijen, (c) de transacties werden verricht door of ten behoeve van niet belastingplichtige rechtspersonen of (nagenoeg) uitsluitend vrijgestelde ondernemers, en (d) sprake was van zogenoemde investeringsbedrijfsmiddelen.³⁶⁵

Naast deze maatregelen worden er nog een aantal wijzigingen voorgesteld in het wetsvoorstel. Zo wordt ondermeer voorgesteld om de medische vrijstelling en de vrijstelling voor thuiszorg c.q. kinderopvang aan te passen. Daarnaast zouden er ook een aantal aanpassing gedaan moeten worden met betrekking tot het verlaagde tarief. Dit voorgaande ook allemaal met het oog op de bestrijding van ongewenste situaties.

³⁶⁵ *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 061, nr. 3, p. 14.

Echter het alleen invoeren van de bovenstaande maatregelen en wijzigingen zouden niet afdoende zijn geweest. Zo is te lezen in het wetsvoorstel dat voor een echte effectieve aanpak van constructies het ook benodigd is dat er een uitbreiding komt van de capaciteit op het gebied van heffing en controle die specifiek gericht is op de beoogde effecten van het wetsvoorstel.³⁶⁶ Pas dan was het wetsvoorstel echt effectief geweest zo stelt het kabinet.

Ik ben van mening dat dit wetsvoorstel een goed middel is in de bestrijding van een aantal constructies. Dit ondermeer doordat het wetsvoorstel ziet op de verhoging van de maatstaf van heffing naar de normale waarde.³⁶⁷ Hierdoor zou bijvoorbeeld de scholenconstructie, die nu niet doeltreffend bestreden kan worden, verleden tijd zijn omdat niet langer het schoolgebouw onder de kostprijs geleverd zou kunnen worden aan een stichting. Over dit laatste reist nog wel de vraag of dan de kostprijs wel gelijk zou zijn aan de "normale" marktwaarde. Hierover bestaat twijfel omdat een schoolgebouw maar beperkt gebruikt kan worden, namelijk alleen maar als school. Dit zou er toe kunnen leiden dat de kostprijs van een school hoger is dan de echte waarde in het economische verkeer.³⁶⁸ Indien dit laatste het geval is kan de gemeente alsnog een btw voordeel behalen echter dit voordeel zal dan wel aanzienlijk minder zijn dan voorheen.

6.2.2 Besluiten

Naast dat misbruik van recht bestreden kan worden middels het bestaande misbruik van recht leerstuk of eventuele reparatiewetgeving, zoals het wetsvoorstel 30 061, kan de overheid ook proberen misbruik van recht aan te pakken middels speciale besluiten.

Een voorbeeld hiervan is het vernieuwde sportbesluit, zoals besproken in paragraaf 5.1.3. In deze actualisering van het besluit uit 2011 wordt een uiteenzetting geven van situaties waarin het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening niet van toepassing is. De belangrijkste situatie is daarbij degene waarin sprake is van misbruik van recht. Al dan kan geen gebruik worden gemaakt van het 6% tarief en zodoende ook niet van de daarmee samenhangende btw aftrek. Om vast te stellen of al dan niet sprake is van misbruik van recht worden in het besluit een aantal voorbeelden geven van wanneer nu in de ogen van de Staatssecretaris sprake is van misbruik van recht.

³⁶⁶ *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 061, nr. 3, p. 23.

³⁶⁷ Ingevolge art. 80 Btw-richtlijn zou een dergelijke bepaling ingevoerd kunnen worden als die bepaling daarmee beoogd belastingfraude c.q. belastingontwijking te voorkomen.

³⁶⁸ M.M.W.D. Merckx, Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?, TFO Afl. 125, maart 2013.

Het gaat daarbij vooral om "verhuurstructuren via speciaal daarvoor opgerichte stichtingen met betrekking tot buitensportaccommodaties, waarbij sprake is van situaties die erop zijn gericht om btw aftrek te genereren, terwijl de feitelijke beschikkingsmacht over het clubgebouw bij de sportvereniging blijft liggen en de sportvereniging de financiering van de investering verzorgt".³⁶⁹ Ook wordt nog aangegeven dat als er slechts symbolische vergoedingen worden berekend voor de terbeschikkingstelling van de sportaccommodaties die terbeschikkingstelling niet wordt aangemerkt als belaste prestatie. Hierbij wordt opgemerkt dat dit voornamelijk geldt in situaties waarbij gemeentes zijn betrokken.

Desalniettemin, zoals ook al opgemerkt in paragraaf 5.1.3, omdat niet wordt afgeweken van de huidige wettekst blijft in mijn optiek een dergelijke constructie nog wel mogelijk ook al wordt geprobeerd middels dit besluit daar een einde aan te maken.

Middels een besluit kan dan dus worden geprobeerd om ongewenste constructies of handelingen tegen te gaan. Zo wordt in deze geprobeerd de sportconstructie een halt toe te roepen. Ik ben van mening dat bijvoorbeeld dit sportbesluit een goede afspiegeling is van hoe er over deze constructie gedacht wordt door de Staatssecretaris. Echter een dergelijk besluit is in mijn optiek niet afdoende om de constructie geheel uit te bannen omdat de wettekst niet veranderd wordt. Een dergelijk besluit zou dan echt gepaard moeten gaan met de aanpassing van de onderhavige regeling.

6.2.3 Ethisch handelen

Naast dat het de taak is van de overheid om er voor te zorgen dat gaten gedicht worden zodat belastingplichtigen geen gebruik meer kunnen maken van ongewenste constructies is het de vraag of het niet ook de verantwoordelijkheid van die zelfde belastingplichtigen is om geen gebruik te maken van die constructies. Te denken valt hierbij aan de tegenwoordig actuele begrippen van maatschappelijk verantwoord ondernemen (hierna: MVO) en ethisch handelen. Hierbij zei opgemerkt dat de wet en ethiek niet noodzakelijkerwijs samenvallen want iets dat volgens de wet is toegestaan kan ethisch gezien onaanvaardbaar zijn.³⁷⁰

Bij accountants is maatschappelijk c.q. ethisch handelen sinds 1 januari 2014 vastgelegd in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants waarin de basis is gelegd voor het

³⁶⁹ Besluit van de Staatssecretaris van 27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M, blz. 58.

³⁷⁰ J.L.M. Gribnau & R. Hamers, Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel 1 Regelgedreven interactie, WFR 2011/154.

handelen volgens maatschappelijke basisnormen.³⁷¹ Deze code opent met “Het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang”. Waaruit naar voren komt dat van accountants verwacht wordt dat ze handelen naar het belang van de maatschappij. Ook in de bancaire sector is er een dergelijke gedragsnorm deze is opgesteld door de Nederlandse Vereniging van Banken en komt tot uiting in de zogenoemde bankierseed. In deze eed is vermeld dat integreer en zorgvuldig gehandeld wordt en er geen misbruik zal worden gemaakt van bestaande kennis. De bankierseed geldt sinds 1 januari 2013 voor bestuurders en commissarissen bij financiële ondernemingen, en zal vanaf 1 april 2015 voor alle medewerkers in die sector in werking treden.

Nu zijn dit natuurlijk specifieke doelgroepen en werkt dit niet met betrekking tot individuele belastingplichtigen. Echter de meeste constructies zullen wel tot uiting zijn gekomen met enige hulp van een belastingadviseur. Met betrekking tot deze laatste zouden mogelijk wel gedragsnormen opgelegd kunnen worden. Bijvoorbeeld door een wet inwerking te stellen die ervoor zorgt dat belastingadviseurs melding moeten maken van bepaalde constructies. Echter dat brengt dan weer het zelfde probleem met zich mee want welke constructies zijn “goed” of “slecht”, “gewenst” of “ongewenst”.³⁷² Hierbij zullen constructies die middels misbruik van recht niet bestreden kon worden ondanks een "meldingsplicht" dat nog steeds niet kunnen worden.

Een morele toets zou dan eventueel nog wel een mogelijk alternatief zijn in het tegengaan van ongewenste constructies. Dit brengt echter wel weer een hele subjectieve toets binnen de btw met zich mee. Wat dan weer niet binnen een objectieve belasting als de btw past. Daarbij is het dan weer de vraag op welke morele normen getoetst moet worden en op welk fiscaal gedreven handelen dat dan toegepast moet worden.

Er bestaat al wel zoiets als MVO wat zoveel wil zeggen dat een bedrijf een maatschappelijk verantwoordelijkheid heeft verantwoord te handelen. Waarbij de verplichtingen van een bedrijf niet ophouden bij de wet en het maken van winst.³⁷³ Carroll vat deze maatschappelijke verantwoordelijkheid samen in zijn beroemde piramide van "corporate social

³⁷¹ H.H.H. Wieleman, Samenwerking tussen belastingadviseurs en accountants, WFR 2012/1360.

³⁷² C. Bruijsten, Belastingrecht en ethiek: een mogelijk denkkader, WFR 2014/580.

³⁷³ J.L.M. Gribnau & R. Hamers, Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel 1 Regelgedreven interactie, WFR 2011/154.

responsibility".³⁷⁴ Deze piramide is opgebouwd uit een aantal verantwoordelijkheden te weten het onderscheid tussen de economische, juridische, ethische en filantropische verantwoordelijkheden van een bedrijf. Hierbij heeft Carroll de ethische en filantropische verantwoordelijkheden boven de economische en juridische verantwoordelijkheden geplaatst. Hieruit volgt het besef dat economische en juridische verantwoordelijkheden de basis vormen maar dat een ethisch aspect niet vergeten dient te worden. De juridische verantwoordelijkheid houdt hierbij in dat de maatschappij van bedrijven verwacht dat ze zich aan de wet houden. Echter wanneer een bedrijf zich strikt aan de wet houdt betekent dit nog niet dat een bedrijf automatisch ethisch handelt. Denk bijvoorbeeld maar aan de scholenconstructies. Gemeente blijven middels deze constructie, volgende de Hoge Raad, geheel binnen het wettelijke kader maar om deze constructie nou ethische verantwoord te noemen is mij een brug te ver.

In het verlengde van het MVO ligt het horizontaal toezicht. Waarin bedrijven samenwerken met de Belastingdienst om te komen tot een maatschappelijk verantwoord belastingpositie. Zo sluit de Belastingdienst individuele convenanten met bedrijven die gebaseerd zijn op transparantie, begrip en wederzijds vertrouwen. Door een dergelijke samenwerking krijgt de Belastingdienst zicht op wat er allemaal in een bedrijf speelt. Een bedrijf bouwt op deze manier een soort goodwill op bij de Belastingdienst waardoor aanvragen of verzoeken van een bedrijf wellicht soepeler worden behandeld. Daarnaast laat het bedrijf zien dat ze niks te verbergen heeft wat ook weer goed over komt op de maatschappij. Dit is dan ook een goed middel van de overheid om bij bedrijven inzichtelijk te maken of ze mogelijk gebruik maken van btw besparende constructies. Echter moeten die constructies dan nog wel via de gangbare middelen bestreden worden en kan het horizontaal toezicht daar geen stokje voor stekken. Horizontaal toezicht is dus een goed controlemiddel en een goede aanvulling op het misbruik van recht beginsel maar is daar zeker geen alternatief voor.

De wet en het recht moeten dus worden onderscheiden van ethiek.³⁷⁵ Onafhankelijk van de wet zal dan bekeken moeten worden of handelingen ook ethisch verantwoord zijn. Dit leidt er echter dan weer toe dat teruggekomen wordt op een soort van morele toets ofwel een ethisch beoordelings- en besliskader voor tax planning.³⁷⁶ Waarbij het uitgangspunt van een dergelijk kader enerzijds zou kunnen zijn het volgen van de letter van de wet en anderzijds het voldoen

³⁷⁴ A.B. Carroll, "The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders", Business Horizons July-August 1991.

³⁷⁵ J.L.M. Gribnau & R. Hamers, Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel 1 Regelgedreven interactie, WFR 2011/154.

³⁷⁶ J.L.M. Gribnau & R. Hamers, Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel 2 Ethische visies en beslissingsfactoren, WFR 2011/190.

aan het doel en de strekking van de wet. De keuze tussen beide lijkt duidelijk omdat de uitgangspositie van doel en strekking betekent dat het algemeen belang meer in de afweging wordt betrokken.³⁷⁷

Een dergelijk ethisch beoordelings- en besliskader neemt wel een zekere mate van subjectiviteit met zich mee. Waar vervolgens ook weer omheen gekaderd kan worden zodat alsnog voldaan kan worden aan welke toets ook maar wordt ingevoerd. Een dergelijke ethisch beoordelings- en besliskader lijkt mij dan ook niet een doeltreffend middel om ongewenste constructies tegen te gaan. Het zou eventueel wel als een soort zelfreflectie middel gebruikt kunnen worden zodat bedrijven voor zichzelf kunnen bepalen of ze ethisch verantwoord bezig zijn en of ze zodoende hun fiscale planning niet dienen aan te passen.

6.2.4 Ontwikkeling in de jurisprudentie

Naast dat de overheid kan proberen te voorkomen dat gebruik wordt gemaakt van ongewenste constructies ligt er in mijn optiek ook een belangrijk taak bij de rechtsprekende macht. Die kunnen namelijk invulling geven aan een begrip zoals misbruik van recht. Daarnaast kunnen ze mogelijk lacunes binnen de belastingwetgeving aanpakken. Net zoals dit gebeurde in het recente arrest Skandia waar een heffingslek aanwezig was tussen diensten die werden geleverd tussen een hoofdhuis en haar vaste inrichting.³⁷⁸ Ook al heeft het Ministerie van Financiën nu bekend gemaakt dat zij geen gebruik zullen maken van de uitspraken in het arrest.

6.3 De toekomst

Het leerstuk van misbruik van recht lijkt voor bepaalde btw besparende constructies een doeltreffend middel om deze tegen te gaan. Mijn verwachting is daarom ook dat in de toekomst gebruik zal blijven worden gemaakt van dit leerstuk. Wellicht zal het leerstuk nog wel enige verandering doormaken bijvoorbeeld in hoe invulling moet worden gegeven aan de voorwaarden die gelden om het leerstuk te kunnen toepassen. Daarnaast is het interessant om te zien hoe de Hoge Raad zal gaan oordelen in de zaken Nijkerk, Woerden, Aalten en Hardinxsveld-Giesendam. Volgt de Hoge Raad wel het Hof in de zaak Nijkerk en komt zo tot het oordeel van misbruik van recht of zal de Hoge Raad wederom oordelen in weerwil van het

³⁷⁷ J. L.M. Gribnau & R. Hamers, Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel 2 Ethische visies en beslissingsfactoren, WFR 2011/190.

³⁷⁸ HvJ 17 september 2014, zaak C-7/13 (Skandia).

Hof. Het ligt in de lijn der verwachting dat dit laatste het geval zal zijn echter de tijd zal het uitwijzen.

Misschien nog wel een belangrijkere vraag voor de toekomst is of niet toch nog wetsvoorstel 30 061 uit de ijskast gehaald zal worden. In mijn optiek zou dit een goede zet zijn in de bestrijding van onder meer de scholenconstructie. Dat dit wetsvoorstel in 2005 niet is ingevoerd is begrijpelijk omdat toen afgewacht werd op hoe het Hof van Justitie invulling zou geven aan het leerstuk van misbruik van recht. Nu echter blijkt dat dit leerstuk niet afdoende is om elke constructie te bestrijden is de vraag of geen extra maatregelen genomen dienen worden.

Mijn inziens ziet de Staatsecretaris dit laatste ook in en probeert hij nu al middels besluiten onder meer de sportverenigingconstructie aan te pakken. Dit door in het nieuwe sportbesluit een aantal passages op te nemen over wanneer in de ogen van de Staatsecretaris misbruik van recht aanwezig wordt geacht. In de toekomst sluit ik niet uit dat er wellicht meer besluiten kunnen verschijnen waar dergelijke passages in opgenomen zijn.

Daarnaast is er in de toekomst misschien nog een grotere rol weggelegd voor de ethische benadering van btw besparende constructies. Vooral als gekeken wordt naar de scholenconstructie kun je je zelf de vraag stellen of een dergelijke constructie vanuit de gemeente bezien moreel verantwoord is. Echter op dit moment biedt het recht of de wet nog geen mogelijkheden om iets met dit ethische aspect te doen, anders dan de druk vanuit de maatschappij om het juiste te doen. Wellicht dat hier in de toekomst nog verandering in komt net zoals dat de afgelopen tijd is gebeurd binnen de accountancy en bancaire sectoren.

Hoe dit alles zich gaat ontwikkelen is afwachten en de toekomst zal dit moeten uitwijzen. Daarbij is echter een ding zeker en dat is dat belastingplichtige altijd de grenzen op zullen blijven zoeken. Waardoor de overheid altijd een taak zal blijven houden in het bestrijden en monitoren van ongewenste btw besparende constructies.

6.4 Deelconclusie

De doeltreffendheid van het misbruik van recht leerstuk staat in mijn optiek open voor discussie. Het manco van het leerstuk zit het hem erin dat misbruik van recht aangetoond moet worden terwijl een belastingplichtige "reëel" gezien binnen de grenzen van de wet blijft. Het is dan aan de inspecteur om te bewijzen dat er dan toch sprake is van misbruik van recht. Hierbij ligt de moeilijkheid niet bij het bewijzen dat een btw besparende constructie is

ingevoerd met het wezenlijke doel om een belastingvoordeel te behalen maar wel bij het bewijs dat in strijd met het doel en de strekking van de wet een belastingvoordeel wordt behaald. Zo moeten alle geldende wetten en besluiten in acht worden genomen. Dit laatste kan daarmee leiden tot de conclusie dat, hoewel de inspecteur van mening is dat de constructie in strijd is met het doel en strekking van de wet, dit niet tot uiting kan komen doordat een bepaalde bepaling dit verhindert. Met betrekking tot de scholenconstructie gaat het daar bij om de WMO en de WPO en bij de sportverenigingconstructie om het sportbesluit.

De vraag is dan of dit niet doeltreffend kunnen tegengaan van de voorgaande constructies ligt aan de doeltreffendheid van het misbruik van recht leerstuk of aan het feit dat bepaalde bepalingen waarvan gebruik wordt gemaakt verkeerd zijn ingestoken. Ik denk dat met name dit laatste het geval is. Bij onder andere de ziekenhuisconstructie blijkt namelijk dat het leerstuk wel degelijk doeltreffend gebruikt kan worden.

Mijn conclusie is daarom ook dat het misbruik van recht leerstuk onder omstandigheden doeltreffend tot uiting kan komen maar dat er in sommige gevallen wel extra maatregelen moeten worden genomen om het leerstuk te ondersteunen zoals ondersteunende besluiten of wetten. Daarnaast ligt een deel van de bestrijding van de ongewenste btw besparende constructies bij de belastingplichtige zelf. In het bijzonder als het om constructies gaat waarbij de gemeente betrokken is zou vanuit ethisch oogpunt door die belastingplichtige zelf aan de bel moeten worden getrokken.

Conclusie

In deze scriptie is onderzoek gedaan naar hoe doeltreffend het misbruik van recht leerstuk ongewenste btw besparende constructies binnen de omzetbelasting kan bestrijden. Hierbij stond de volgende probleemstellingen centraal:

“Het misbruik van recht leerstuk is binnen de btw een doeltreffend middel om ongewenste btw besparende constructies te bestrijden”

Ten eerste kwam daarbij uit de jurisprudentie naar voren dat het sinds 2006 mogelijk is om misbruik van recht binnen de btw te bestrijden. Het heeft echter op nationaal niveau tot 2012 geduurd voordat het leerstuk ook echt toegepast werd en geaccepteerd is in de rechtspraak. Vanaf toen kon dan ook worden begonnen met de vaststelling of het leerstuk al dan niet doeltreffend toegepast kon worden.

Uit een aantal constructies, die in het voorgaande, de revue zijn gepasseerd blijkt dat het misbruik van recht leerstuk een doeltreffend middel *kan zijn* om ongewenste btw besparende constructies te bestrijden. Dit is echter niet in alle gevallen zo. Het meest in het oogspringend daarbij is wel de scholenconstructie die, tenzij gebruik wordt gemaakt van een sale-and-lease-back constructie, niet bestreden kan worden middels het misbruik van recht beginsel. Dit door de toepasselijkheid van de onderwijswetgeving waarbinnen schoolgebouwen tegen een lagere prijs dan de stichtingskosten aan het bevoegd gezag van een school, een stichting of vereniging, kan worden overgedragen. Daardoor handelt een gemeente niet in strijd met het doel en de strekking van de wet indien er gebruik wordt gemaakt van een scholenconstructie.

Hierdoor kan dan ook het misbruik van recht leerstuk geen doorgang vinden. Dit betekent in mijn optiek echter niet dat het misbruik van recht leerstuk niet doeltreffend is. Het leerstuk dient alleen ondersteund te worden door aanvullende maatregelen en wellicht aanpassingen in de regelgeving.

Mijn eindconclusie is daarom ook dat het misbruik van recht leerstuk onder omstandigheden doeltreffend toegepast kan worden maar dat er in sommige gevallen wel extra maatregelen moeten worden genomen om het leerstuk te ondersteunen zoals ondersteunende besluiten of regelgeving. Hierbij zou wellicht, een geüpdate versie, van het wetsvoorstel 30 061 een goede uitkomst bieden. Met name het invoeren van de “normale waarde” zou daarbij een mogelijke oplossing bieden in het bestrijden van onder andere de scholenconstructie.

Daarnaast ligt een deel van de verantwoordelijkheid voor de toepassing van de ongewenste btw besparende constructies bij de belastingplichtige zelf. Met name als het om constructies gaat waarbij de gemeente betrokken is zou vanuit ethisch oogpunt de belastingplichtige terughoudend moeten zijn om een dergelijke constructie toe te passen en dat geldt, zij het in mindere mate, ook voor bedrijven en instellingen die pretenderen maatschappelijk verantwoord te ondernemen.

Desalniettemin blijft in mijn optiek altijd gelden waar een wil is, is een weg.

Literatuurlijst

Jurisprudentie Hof van Justitie EG

- HvJ 5 februari 1963, zaak C-26/62 (van Gend & Loos)
 - HvJ 3 juni 1964, zaak C-6/64 (Costa vs. ENEL)
 - HvJ 25 januari 1979, zaak 98/78 (Racke)
 - HvJ 13 december 1989, zaak C-322/88 (Grimaldi)
 - HvJ 23 februari 1994, zaak C-236/92 (Regione Lombardia)
 - HvJ 6 april 1995, zaak C-4/94 (BLP Group)
 - HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95 (DFDS A/S)
 - HvJ 9 maart 1999, zaak C-212/97 (Centros)
 - HvJ 19 september 2000, zaak C-177/99 (Ampafrance SA)
 - HvJ 19 september 2000, zaak C-181/99 (Sanofi Synthelabo)
 - HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke)
 - HvJ 3 maart 2004, zaak C-395/02 (Transport Service)
 - HvJ 29 april 2004, zaak C-487/01 (Gemeente Leusden)
 - HvJ 29 april 2004, zaak C-7/02 (Holin Groep)
 - HvJ 26 april 2005, zaak C-376/02 (Goed Wonen II)
 - HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, (Halifax)
 - HvJ 21 februari 2006, zaak C-223/03 (University of Huddersfield)
 - HvJ 21 februari 2006, zaak C-419/02 (BUPA Hospitals)
 - HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank plc)
 - HvJ 12 september 2006, zaak C-196/04, (Cadbury Schweppes)
 - HvJ 14 september 2006, zaak C-228/05 (Stradasfalti)
 - HvJ 5 juli 2007, zaak C-321/05 (Kofoed)
 - HvJ 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service)
 - HvJ 19 november 2009, zaak C-314/08 (Filipiak)
 - HvJ 22 december 2010, C-277/09 (RBS Deutschland)
 - HvJ 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing)
 - HvJ 19 juli 2012, zaak C-250/11 (LG)
 - HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey)
 - HvJ 17 september 2014, zaak C-7/13 (Skandia).
-
- Conclusie A-G P. Maduro 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax)

Jurisprudentie Nederlandse rechtscolleges (incl. conclusies)

- Hoge Raad 26 mei 1926, NJ 1926, 723
- Hoge Raad 21 juni 1978, nr. 18 682, BNB 1978/227
- Hoge Raad 24 september 1980, nr. 19 552, BNB 1980/332
- Hoge Raad 7 december 1983, nr. 22 134, BNB 1984/21

- Hoge Raad 21 september 1983, nr. 22 060, BNB 1983/316
 - Hoge Raad 16 mei 1984, nr. 22 203, BNB 1984/199
 - Hoge Raad 21 november 1984, nr. 22 092, BNB 1985/32
 - Hoge Raad 20 maart 1985, nr. 20 003, BNB 1985/171
 - Hoge Raad 11 juni 1986, nr. 23 641, BNB 1986/283
 - Hoge Raad 14 juni 1989, nr. 25 748, BNB 1989/240
 - Hoge Raad 22 juli 1992, nr. 31 260, BNB 1997/369
 - Hoge Raad 16 september 1992, nr. 28 564, BNB 1994/2
 - Hoge Raad 16 september 1992, nr. 27 162, BNB 1993/223
 - Hoge Raad 15 juli 1997, nr. 31 552, BNB 1997/296
 - Hoge Raad 29 oktober 1997, nr. 32 728, BNB 1998/35
 - Hoge Raad 15 december 1999, nr. 33 830, BNB 2000/126
 - Hoge Raad 25 juli 2000, nr. 35 888, BNB 2000/307
 - Hoge Raad 11 oktober 2000, nr. 34 805, BNB 2001/121
 - Hoge Raad 15 juni 2007, nr. 37 646, BNB 2007/250
 - Hoge Raad 30 november 2007, nr. 37 647, FED 2008/14
 - Hoge Raad 13 maart 2009, nr. 43 946, BNB 2009/123
 - Hoge Raad 10 februari 2012, nr. 08/05317, BNB 2012/127
 - Hoge Raad 17 februari 2012, nr. 09/04280, BNB 2012/117
 - Hoge Raad 30 maart 2012, nr. 09/03079, BNB 2012/202
 - Hoge Raad 27 april 2012, nr. 10/02878, BNB 2012/174
 - Hoge Raad 1 juni 2012, nr. 11/00009, BNB 2012/213
 - Hoge Raad 29 juni 2012, nr. 10/00786, BNB 2013/35
 - Hoge Raad 16 november 2012, nr. 10/04024, BNB 2013/81
 - Hoge Raad 18 april 2014, nr. 12/02210, BNB 2014/157
 - Hoge Raad 25 april 2014, nr. 13/00959, BNB 2014/158
-
- Hof Amsterdam 21 november 1989, nr. 1972/88
 - Hof Amsterdam 26 september 1996, nr. 96/0058
 - Hof 's-Gravenhage 8 januari 2010, nr. BK-09/00141
 - Hof Arnhem 24 augustus 2010, nr. 09/0367
 - Hof Arnhem 11 december 2012, nr. 12-00103
 - Hof Amsterdam 25 april 2013, nr. 11-00356
 - Hof 's-Hertogenbosch 23 januari 2014, nr. 12-00200
 - Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 14/01305
-
- Rechtbank Breda 16 december 2008, nr. 08/2236
 - Rechtbank Gelderland, 19 november 2013, nr. 13/4182
 - Rechtbank Noord-Holland 14 april 2014, nr. 13/3080

- Conclusie A-G Moltmaker 21 november 1984, nr. 22 092, BNB 1985/32c
- Conclusie A-G van Hilten 10 februari 2012, nr. 08/05317, BNB 2012/127c
- Conclusie A-G van Hilten, 21 mei 2014, nr. 13/02651, V-N 2014/36.19

Boeken en losbladige

- J.H. Jans e.a., Inleiding tot het Europees bestuursrecht, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2002
- D.B. Baarda en M.P.M. de Goede, *Basisboek Methoden en Technieken*, Groningen: Wolters-Noordhoff 2006.
- NDFR deel Formeel belastingrecht
- NDFR deel Omzetbelasting
- H. Vermeulen, Formeel belastingrecht, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014
- D.M. Weber, Europees belastingrecht, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014
- K.M. Braun, Omzetbelasting, Cursus Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2014
- P.C.J. Oerlemans, Overheid en btw, bijdragen aan het op 20 juni 2014 door het Fiscaal Economisch Instituut in samenwerking met R.F.V. Christiaanse-Taxateur georganiseerde congres over trends en ontwikkelingen in de btw

Tijdschriftartikelen

- J.J.M. Lamers, Wetsontduiking in de omzetbelasting, WFR 1995/384
- van Dongen, Fraus legis in de btw, WFR 1999/347
- J.J.P. Swinkels, Fraus legis in Europees perspectief, WFR 2006/1321
- P.F.E.M. Merks, Belastingontduiking, -ontwijking en -planning, MBB 2006/09
- B.G. van Zadelhoff, Misbruik van recht in de btw, FBN 2006/06
- R.E.C.M. Niessen, Fraus legis in de 21e eeuw, NTFR 2011/6
- P. Kavelaars, Misbruik van recht in de EU, WFR 2011/1177
- J.L.M. Gribnau & R. Hamers, Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel 1 Regelgedreven interactie, WFR 2011/154
- J.L.M. Gribnau & R. Hamers, Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel 2 Ethische visies en beslissingsfactoren, WFR 2011/190
- R. Vos, Btw-ontwijkende structuren door financiële instellingen: willen we roomser dan de paus zijn?, BTW-bulletin 2011/11
- C.J. Hummel, Fraus legis in de btw: wisselend beeld, NTFR 2012/44
- H.H.H. Wieleman, Samenwerking tussen belastingadviseurs en accountants, WFR 2012/1360
- J.G.M. van de Wakker, Ziekenhuisconstructies, misbruik van recht in de btw, WFR 2012/789.
- W.R. Kooiman, De toetsing van fraus legis naar omstandigheden, TFB 2012/06
- F.A. Engelen, De lotgevallen van Starbucks, Amazon en Google, NTFR 2013-158
- M.M.W.D. Merx, Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?, TFO Afl. 125 - maart 2013
- M. Chin-Oldenziel & M. Belkaid-Koubia, Fraus legis, het normvereiste geanalyseerd, WFR 2013/1492
- D. de Wolf, Toekomst van de Europese Spaarrichtlijn, TFB 2014/06

- Bruijsten, Belastingrecht en ethiek: een mogelijk denkkader, WFR 2014/580
- R. Vos & M.H.W.N. Lammers, Btw-scholenconstructies en misbruik van recht, BTW-bulletin 2014/70
- S.R. Abdoelkariem & F. Prinsen, Het hoofdhuis en de vaste inrichting in de btw: With or Without You, WFR 2015/45
- K. Dijkstra & I. Duinker, Btw-heffing over 'sportbeoefening' en 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening', BTW-bulletin 2015/2

Kamerstukken en (inter)nationale wet- en regelgeving

- *Kamerstukken II*, 1923/24, 396, nr. 2
- *Kamerstukken II*, 1923/24, 396, nr. 3
- *Stb.* 171, 29 april 1925
- *Stb.* 2 juli 1959, 301
- *Trb.* 25 maart 1957, 74 & 91
- Resolutie Ministerie van Financiën 10 augustus 1987, nr. DB87/4966, V-N 1987/1842, 3
- *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 061, nr. 2
- *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 061, nr. 3
- *Kamerstukken II*, 2005/06, 30 061, nr. 11.
- *Kamerstukken II*, 2009/10, Aanghangsel van de Handelingen nr. 276
- Brief Minister van Financiën, 14 april 2010, nr. DV2010/ 171
- Brief Minister van Financiën, 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996 U
- Rapportage Staatssecretaris van Financiën, Btw-ontwijkende structuren en financiële instellingen, 22 december 2010, DGB/2010/8308 U
- *Handelingen II*, 2011/12, nr. 5, item 3, 28-09-2011
- Besluit van de Staatssecretaris van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M.

Overige papers & publicaties

- *PbEG* 7 februari 1992, C 191
- *PbEG* 11 juli 2001, L 279/35
- *PbEG* 17 februari 2003, L 180/52
- *PbEU* 16 april 2007, L 109/42
- *PbEU* 6 december 2012, IP/12/1325
- COM(2006) 254 "concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud"
- OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing
- C. van Herwaarden & T. Mulder, DSB ontweek ook belasting, Financieel Dagblad 22 maart 2010

Bijlage

Bijlage 1. Verordening nr. 2730/79

Artikel 10, lid 1:

Voor betaling van de al dan niet gedifferentieerde restitutie geldt niet alleen de voorwaarde dat het product het geografisch grondgebied van de Gemeenschap heeft verlaten, maar ook dat,

- a. wanneer ernstige twijfel bestaat omtrent de werkelijke bestemming van het product, of
- b. wanneer het product opnieuw in de Gemeenschap zou kunnen worden ingevoerd als gevolg van het verschil tussen het restitutiebedrag voor het uitgevoerde product en het bedrag van de rechten bij invoer voor eenzelfde product op de dag waarop de douaneformaliteiten bij uitvoer worden vervuld, het product binnen de in artikel 31 bedoelde termijnen in een derde land en, in voorkomend geval, in een bepaald derde land is ingevoerd, tenzij het tijdens het vervoer als gevolg van overmacht verloren is gegaan.

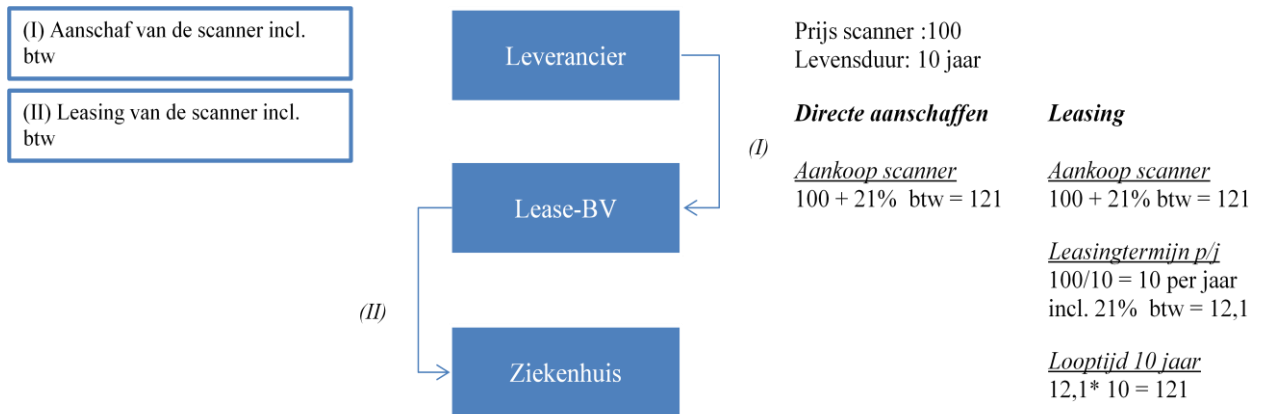
In de in de voorgaande alinea bedoelde gevallen is het bepaalde in artikel 20, leden 2 tot en met 6, van toepassing. Bovendien kunnen de bevoegde instanties van de lidstaten bijkomende bewijzen verlangen waarmee ten genoegen van die instanties wordt aangetoond dat het product in het derde land van invoer werkelijk in ongewijzigde staat op de markt is gebracht.

Artikel 20, leden 2 tot en met 6:

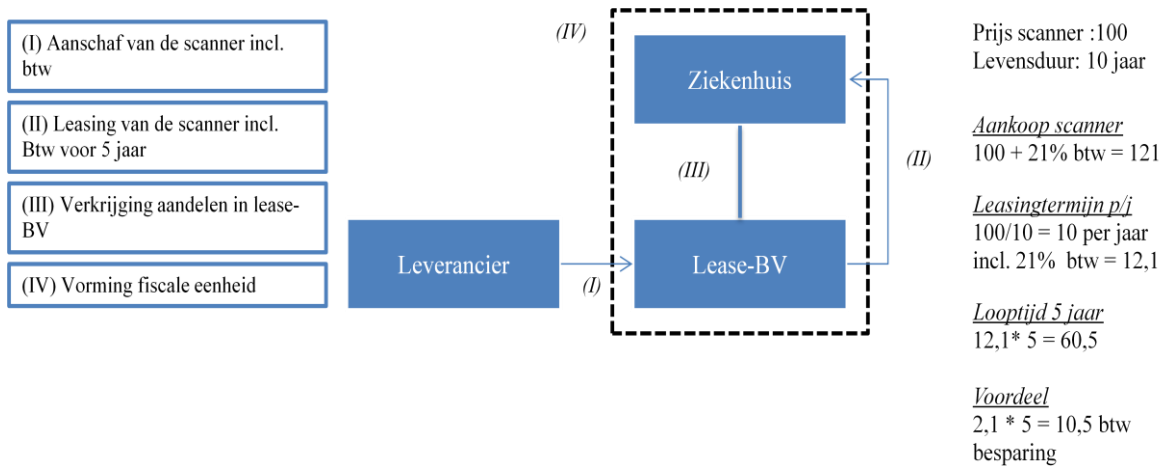
2. Het product wordt als ingevoerd beschouwd wanneer de douaneformaliteiten voor invoer tot verbruik in het derde land zijn vervuld.
3. Het bewijs dat deze douaneformaliteiten zijn vervuld, wordt geleverd door overlegging van:
 - a. het desbetreffende douanedocument, dan wel een kopie of een fotokopie daarvan welke hetzij door de instantie die het origineel heeft geïmporteerd, hetzij door een officiële instantie van het betrokken derde land, hetzij door een officiële instantie van een lidstaat, voor eensluidendheid is gewaarmerkt, of
 - b. het certificaat van inklaring, opgesteld op een formulier van het in bijlage II opgenomen model in een of meer officiële talen van de Gemeenschap en in een in het betrokken derde land gebruikte taal, of
 - c. enig ander door de douanediensdiensten van het betrokken derde land geïmporteerd document waarin de producten worden geïdentificeerd en de bedragen worden aangegeven en waaruit blijkt dat de producten in dat land in het vrije verkeer zijn gebracht.
4. Indien evenwel door omstandigheden buiten de wil van de exporteur geen enkel van de in lid 3 genoemde documenten kan worden overgelegd of indien deze documenten onvoldoende worden geacht, kan het bewijs dat de douaneformaliteiten voor invoer tot verbruik zijn vervuld, geacht worden te zijn geleverd door overlegging van een of meer van de volgende documenten:
5. Bovendien moet de exporteur in alle gevallen waarin dit artikel wordt toegepast een kopie of fotokopie van het vervoerdocument overleggen.
6. De Commissie kan volgens de procedure van artikel 38 van verordening nr. 136/66/EEG en de overeenkomstige artikelen van de andere verordeningen houdende een gemeenschappelijke ordening der markten, bepalen dat in nader vast te stellen bijzondere gevallen het bewijs van de invoer als bedoeld in de leden 3 en 4 door overlegging van een bijzonder document of anderszins kan worden geleverd.

Bijlage 2. Rekenvoorbeeld ziekenhuisconstructie

Stap 1. liquiditeitsvoordeel:



Stap 2. Aandelen overdracht na herzieningstermijn:



Bijlage 3. Wet op het voortgezet onderwijs

Artikel 1. Definities

Deze wet verstaat onder:

«Onze Minister»: Onze Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap en, voor wat betreft het landbouwonderwijs, Onze Minister van Economische Zaken.

«de inspectie»: de inspectie, bedoeld in de Wet op het onderwijstoezicht;

«voortgezet onderwijs»: het voortgezet onderwijs, bedoeld in artikel 2

«school»: een school voor voortgezet onderwijs, tenzij het tegendeel blijkt;

«openbare school»:

a. een school in stand gehouden door een gemeente, dan wel door een openbaar lichaam, ingesteld bij een gemeenschappelijke regeling als bedoeld in de Wet gemeenschappelijke regelingen, waarin deelnemen een of meer gemeenten, al dan niet te zamen met een of meer privaatrechtelijke rechtspersonen met volledige rechtsbevoegdheid;

b. een door een openbare rechtspersoon als bedoeld in artikel 42a in stand gehouden school;

c. een door een stichting als bedoeld in artikel 42b of artikel 53c in stand gehouden school;

«bijzondere school»: een door een natuurlijke persoon of door een privaatrechtelijke rechtspersoon, niet zijnde een stichting als bedoeld in artikel 42b, in stand gehouden school;

«openbare rechtspersoon»: een rechtspersoon die krachtens publiekrecht is ingesteld als bedoeld in artikel 42a;

«het bevoegd gezag» : voor wat betreft:

a. een openbare school:

1°. het college van burgemeester en wethouders, voor zover de raad niet anders bepaalt, en, indien de raad dit besluit, met inachtneming van door hem te stellen regelen;

2°. het krachtens de desbetreffende gemeenschappelijke regeling bevoegde orgaan;

3°. de openbare rechtspersoon, bedoeld in artikel 42a; dan wel

4°. de stichting, bedoeld in artikel 42b of artikel 53c;

b. een bijzondere school: de rechtspersoon, bedoeld in artikel 49, eerste lid;

c. een samenwerkingsschool als bedoeld in artikel 53d: het bestuur van de samenwerkingsschool, bedoeld in dat artikel;

«regionaal opleidingscentrum»: een regionaal opleidingscentrum als bedoeld in artikel 1.3.1 van de Wet educatie en beroepsonderwijs;

«agrarisch opleidingscentrum»: een agrarisch opleidingscentrum als bedoeld in artikel 1.3.3 van de Wet educatie en beroepsonderwijs;

«persoonsgebonden nummer»: het burgerservicenummer, bedoeld in artikel 1, onder b, van de Wet algemene bepalingen burgerservicenummer, dan wel het door Onze Minister uitgegeven onderwijsnummer, bedoeld in artikel 27b, vierde lid;

«contractactiviteiten»: activiteiten als bedoeld in artikel 20, tweede lid;

«personeel»:

a. de benoemde rector, directeur, conrector, adjunct-directeur of leraar, en overig personeel benoemd in een andere functie dan het geven van onderwijs, waaronder begrepen de leden van het bestuur van die scholen die zijn benoemd door een raad van toezicht als bedoeld in artikel 24e1, derde lid, voor zover die leden mede zijn benoemd op basis van een arbeidsovereenkomst of een akte van aanstelling;

b. het onder a bedoelde personeel dat zonder benoeming is tewerkgesteld, tenzij het betreft de toepassing van de artikelen 38a tot en met 39a, 40a, 43a, eerste en tweede lid, 51, eerste tot en met derde lid, 52, 52a, 53, 53b en 96o, voor zover niet anders is bepaald, en de toepassing van daarmee verband houdende wettelijke bepalingen;

«nascholing»: een vorm van scholing, gegeven aan leden van het personeel om hun kennis, inzicht, vaardigheden en beroepshoudingen direct verband houdend met de uitoefening van hun beroep, voortbouwend op de in de initiële opleiding verworven aanvangsbekwaamheid te verdiepen en uit te breiden;

«kerndoelen»: de op grond van artikel 11b vastgestelde na te streven inhoudelijke doelstellingen voor het onderwijsprogramma voor de eerste twee leerjaren, bedoeld in artikel 11c, gericht op het verwerven door leerlingen van kennis, inzicht en vaardigheden;

maatschappelijke stage: stage gericht op het verwerven van vaardigheden ten behoeve van het functioneren in de maatschappij, bestaande uit onbezoldigde vrijwilligersactiviteiten, niet zijnde de stage bedoeld in artikel 22, derde lid, onderdeel b;

meldingsregister relatief verzuim: meldingsregister relatief verzuim als bedoeld in artikel 24h van de Wet op het onderwijstoezicht;

«College voor toetsen en examens»: het College voor toetsen en examens, bedoeld in artikel 2, eerste lid, van de Wet College voor toetsen en examens;

«basisregister onderwijs»: het basisregister onderwijs, bedoeld in artikel 24b van de Wet op het onderwijstoezicht;

«schoolondersteuningsprofiel»: een beschrijving van de voorzieningen die zijn getroffen voor leerlingen die extra ondersteuning behoeven;

«samenwerkingsverband»: een samenwerkingsverband als bedoeld in artikel 17a, tweede lid of een landelijk samenwerkingsverband als bedoeld in artikel 17a, zestiende lid, tenzij het tegendeel blijkt.

Artikel 42b. Instandhouding openbare school door een stichting

1. Een gemeenteraad kan besluiten dat een of meer openbare scholen in de gemeente in stand worden gehouden door een stichting die zich ten doel stelt het in stand houden van een of meer openbare scholen, al dan niet te zamen met openbare scholen als bedoeld in de Wet op het primair onderwijs of de Wet op de expertisecentra.

2. De gemeenteraad maakt het voornemen tot een besluit als bedoeld in het eerste lid bekend.

3. Een stichting die een openbare school in stand houdt, wordt opgericht door een of meer gemeenten, al dan niet te zamen met een of meer privaatrechtelijke rechtspersonen met volledige rechtsbevoegdheid.

4. Het statutaire doel van de stichting is uitsluitend het geven van openbaar onderwijs overeenkomstig artikel 42.

5. De stichting oefent met uitzondering van de besluitvorming over de opheffing van een openbare school alle taken en bevoegdheden van het bevoegd gezag uit.

6. Onverminderd het vierde lid, voorzien de statuten in ieder geval in een regeling omtrent:

a. de samenstelling, werkwijze en inrichting van het bestuur van de stichting,

b.de wijze van benoeming, herbenoeming, schorsing en ontslag van de bestuursleden, met dien verstande dat de leden van het bestuur worden benoemd door de gemeenteraad of gemeenteraden en dat ten minste een derde gedeelte, doch geen meerderheid, van die leden wordt benoemd op bindende voordracht van de ouders van de leerlingen die zijn ingeschreven op de betrokken school of scholen,

c.de termijn waarvoor de bestuursleden worden benoemd,

d.de vaststelling van de begroting na goedkeuring door de desbetreffende gemeenteraad of gemeenteraden en de vaststelling van de jaarrekening na instemming van de desbetreffende gemeenteraad of gemeenteraden,

e.de wijze waarop de gemeenteraad of gemeenteraden toezicht op het bestuur uitoefenen,

f.de gronden waarop het bestuur kan besluiten de vergaderingen besloten te houden,

g.de periode waarvoor de stichting in het leven wordt geroepen, met dien verstande dat deze periode ten minste 5 jaren bedraagt, en

h.de bevoegdheid de stichting te ontbinden, met dien verstande dat in de regeling een overheersende invloed van de overheid in het bestuur is verzekerd.

De goedkeuring bedoeld in onderdeel d kan worden onthouden wegens strijd met het recht of met het algemeen belang, waaronder begrepen het financiële belang van de gemeente.

7.De statuten van de stichting kunnen slechts worden gewijzigd na instemming van de desbetreffende gemeenteraad of gemeenteraden.

8.Het bestuur brengt jaarlijks aan de gemeenteraad of gemeenteraden verslag uit over de werkzaamheden, waarbij in ieder geval aandacht wordt geschonken aan de wezenskenmerken van het openbaar onderwijs. Het verslag wordt openbaar gemaakt.

9.De vergaderingen van het bestuur van de stichting zijn openbaar, tenzij het bestuur anders beslist, op gronden, vermeld in de statuten.

10.Indien voor 1 februari van het jaar waarvoor de begroting geldt, de begroting niet is goedgekeurd, neemt de gemeenteraad of gemeenteraden de maatregelen die zij nodig achten om de continuïteit van het onderwijsproces te waarborgen.

11.De gemeenteraad of gemeenteraden zijn in geval van ernstige taakverwaarlozing door het bestuur of functioneren in strijd met de wet bevoegd zelf te voorzien in het bestuur van de scholen en zo nodig de stichting te ontbinden.

12.Indien de school een raad van toezicht heeft, is het zesde lid niet van toepassing en voorzien de statuten, onverminderd artikel 24e1, in ieder geval in een regeling omtrent:

a.de samenstelling, werkwijze en inrichting van de raad van toezicht van de stichting,

b.de wijze van benoeming, herbenoeming, schorsing en ontslag van de leden van de raad van toezicht, met dien verstande dat de leden van de raad van toezicht worden benoemd door de gemeenteraad of gemeenteraden en dat ten minste een derde gedeelte, doch geen meerderheid, van die leden wordt benoemd op bindende voordracht van de ouders van de leerlingen die zijn ingeschreven op de betrokken school of scholen,

c.de termijn waarvoor de leden van de raad van toezicht worden benoemd,

d.de vaststelling van de begroting en de jaarrekening,

e.de periode waarvoor de stichting in het leven wordt geroepen, met dien verstande dat deze periode ten minste 5 jaren bedraagt,

f.de bevoegdheid de stichting te ontbinden, met dien verstande dat in de regeling een overheersende invloed van de overheid in de raad van toezicht is verzekerd. Het achtste, negende en elfde lid zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 76b. Voorziening in huisvesting door de gemeente

1.De gemeenteraad draagt onderscheidenlijk burgemeester en wethouders dragen ten behoeve van de gemeentelijke en van de andere dan gemeentelijke scholen zorg voor de voorzieningen in de huisvesting op het grondgebied van de gemeente overeenkomstig het bepaalde in dit

hoofdstuk. Hij behandelt onderscheidenlijk zij behandelen daarbij de gemeentelijke en de andere dan gemeentelijke scholen op gelijke voet.

2.Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt onder een andere dan een gemeentelijke school mede begrepen een op het grondgebied van de gemeente gelegen nevenvestiging van een school waarvan de hoofdvestiging op het grondgebied van een andere gemeente is gelegen.

Artikel 76n. Bouwheerschap

1.Het bevoegd gezag van een andere dan een gemeentelijke school geeft opdracht de voorziening in de huisvesting waartoe op grond van de artikelen 76f en 76i kan worden overgegaan, tot stand te brengen met daartoe door de gemeente beschikbaar te stellen gelden, tenzij het met burgemeester en wethouders overeenkomt dat de gemeente deze voorziening tot stand brengt.

2.Indien de gemeente de voorziening in de huisvesting van een andere dan een gemeentelijke school tot stand heeft gebracht, worden gebouw en terrein aan het bevoegd gezag in eigendom overgedragen, tenzij burgemeester en wethouders en het bevoegd gezag anders overeenkomen.

3.Indien de voorziening in de huisvesting, bedoeld in het tweede lid, niet voldoet aan de eisen voor eigendomsoverdracht, geven burgemeester en wethouders deze aan het bevoegd gezag in gebruik.

Bijlage 4. Uitkomst jurisprudentie bij de scholenconstructies

Arrest	Rechtbank	Hof	A-G	HR	Conclusie
Gemert-Bakel (1)	Geen levering	Geen levering	Geen levering	Wel levering	Verwijzing
Gemert-Bakel (2)	x	Geen misbruik van recht	x	x	Wel aftrek
Middelharnis	Geen levering	Misbruik van recht	Misbruik van recht	Misbruik van recht	Geen aftrek
Nijkerk (1)	Geen levering	Geen levering	Wel levering	Wel levering	Verwijzing
Nijkerk (2)	x	Misbruik van recht	-	-	-
Albrandswaard	Geen levering	Misbruik van recht	Geen misbruik van recht	Geen misbruik van recht	Wel aftrek
Ermelo	Misbruik van recht	Misbruik van recht	Geen misbruik van recht	Geen misbruik van recht	Wel aftrek
Hardinxveld-Giessendam (1)	Overheidshandelen	Overheidshandelen	Geen overheidshandelen	Geen overheidshandelen	Verwijzing
Hardinxveld-Giessendam (2)	x	Geen misbruik van recht	-	-	-
Aalten (1)	Misbruik van recht	Misbruik van recht	x	Geen misbruik van recht	Verwijzing
Aalten (2)	x	-	-	-	-
Woerden	Misbruik van recht	Misbruik van recht	Geen misbruik van recht	-	-

- Nog geen uitspraak gedaan door het desbetreffende orgaan.

x Geen uitspraak beschikbaar.