

MISBRUIK VAN RECHT,
Enkele BTW kunstgrepen in leaseconstructies

Ashley M. Reeder

Begeleider: Drs. P.C.J. Oerlemans

Erasmus Universiteit Rotterdam, ESE

Juni, 2015

Inhoudsopgave

1. Inleiding	5
1.1 Algemeen.....	5
1.2 Probleemstelling.....	6
1.3 Opzet	6
2. Werking van de BTW	7
2.1 Inleiding.....	7
2.2 De ondernemer	7
2.3 Soorten prestaties	8
2.4 Vergoeding	9
2.5 Tussenconclusie.....	10
3. Soorten leaseconstructies	12
3.1 Inleiding.....	12
3.2 Structuur	12
3.3 Scharnierpunten	13
3.4 Werking van de structuur	15
3.5 Tussenconclusie.....	16
4. Misbruik van recht in de btw-sfeer	18
4.1 Inleiding.....	18
4.2 Algemeen.....	18
4.3 Het Halifax Arrest	19
4.4 Weald leasing arrest	23
4.5 Tussenconclusie.....	28
5. Oplossingen binnen de richtlijnen, om leaseconstructies tegen te gaan	29

5.1 Inleiding.....	29
5.2 Leaseconstructies in Nederland.....	29
5.3 Oplossingen	31
5.4 Tussenconclusie.....	32
6.Conclusie.....	34
6.1 Inleiding.....	34
6.2 Samenvatting	34
6.3 Slotconclusie	37
Literatuurlijst.....	39

1. Inleiding

1.1 Algemeen

“Wie belast is, is vrijgesteld en wie vrijgesteld is, is belast”. Dit citaat heeft voor het gehoor ongeveer hetzelfde verwarrende effect, als dat van een tekening van Maurits C. Escher voor het oog, met dit verschil dat Escher bij nadere bestudering een illusie blijkt te zijn. terwijl de bewering volgens het citaat een realiteit is in de omzetbelasting. Deze paradox houdt in dat de ondernemers die belast presteren, de btw die hen in rekening wordt gebracht door derden (= toeleveranciers), voor de door hun ingekochte goederen of diensten, in aftrek kunnen brengen op de btw die zij verschuldigd zijn over hun omzet. Maar de ondernemers die vrijgesteld presteren (let op: niet tegen het 0% tarief!) zijn geen belasting verschuldigd over hun omzet en kunnen zodoende ook de btw die zij verschuldigd zijn aan derden (= toeleveranciers) niet in aftrek brengen. Hetgeen uiteindelijk leidt tot een nadelige kostprijsverhogende post voor de vrijgestelde ondernemer. In reactie op het kostprijsverhogende effect dat optreedt voor de vrijgestelde ondernemers proberen zij, door herstructurering van hun kostprijsopbouw dit te verminderen c.q. te elimineren.

Het is een belastingplichtige toegestaan om de voordeligste weg te kiezen¹. Maar een belastingplichtige kan hierin ook te ver gaan waardoor er uiteindelijk minder belasting betaald wordt dan (volgens de wet) de bedoeling is. Deze "brug te ver" wordt gekwalificeerd als ‘misbruik van recht’. Heel lang bestond er twijfel of ‘misbruik van recht’ wel toepasbaar was in de Omzetbelasting. De bevestiging van de juistheid van dit vermoeden werd bevestigd in het Halifax arrest². Ook op nationaal gebied hebben wij te maken gehad met dergelijke leaseconstructies. De Hoge Raad heeft in afwachting van het Halifax arrest, op 10 februari 2012 eindelijk uitspraak gedaan over de leaseconstructies betreffende de roerende zaken. Het is zeer de vraag tot in hoeverre constructies ter voorkoming of vermindering van omzetbelasting zijn toegestaan volgens de BTW-

¹ HR 8 maart 1961, nr.14368, BNB 1961/133

² HvJEG 21 februari 2006, C-255/02, BNB 2006/170c

Richtlijn en de Wet Op de omzetbelasting 1968, voordat deze onder de noemer ‘misbruik van recht’ kunnen worden gecategoriseerd.

1.2 Probleemstelling

Naar aanleiding van het vorenstaande, zal in deze bachelorscriptie het volgende worden onderzocht:

“Wanneer kwalificeren de zogenoemde ‘leaseconstructies’ met roerende zaken opgezet door niet - aftrekgerechtigden als misbruik van recht? En wat zijn eventuele oplossingen, binnen de richtlijn, om zulke structuren te voorkomen?”

1.3 Opzet

De opbouw van de scriptie is als volgt.

In het eerste hoofdstuk wordt een inleiding gegeven ten aanzien van het onderwerp, met daarna de probleemstelling en de opzet.

Vervolgens, in hoofdstuk twee, komen aan de orde: de werking van de btw in zijn algemeenheid met wat extra aandacht voor de begrippen: de ondernemer, de verschillende soorten prestaties en de vergoeding.

In hoofdstuk drie worden behandeld: de leaseconstructies met betrekking tot de roerende zaken, de structuren van dergelijke constructies, de scharnierpunten en hoe deze constructies in hun werk gaan.

Hoofdstuk vier getiteld “misbruik van recht in de btw-sfeer” behandelt enkele relevante Europeesrechtelijke arresten waaronder, het Halifax arrest en het Weald leasing arrest.

Hoofdstuk vijf bespreekt welke de eventuele oplossingen - uiteraard binnen de richtlijn - , kunnen zijn om dergelijke structuren tegen te gaan.

Tenslotte wordt in hoofdstuk 6 een korte samenvatting gegeven van hetgeen ik heb onderzocht met de daarbij behorende slotconclusie.

2. Werking van de BTW

2.1 Inleiding

De omzetbelasting is een indirecte belasting. In tegenstelling tot de inkomstenbelasting, waar degene op wie de belasting hoort te drukken de belasting zelf afdraagt, is het bij de omzetbelasting zo dat er wordt geheven bij degene waar de consument koopt: de ondernemer. Met andere woorden de consument betaalt de prijs, inclusief de btw op het product of de dienst, aan de ondernemer en vervolgens voldoet de ondernemer de verschuldigde btw aan de Belastingdienst³. In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de werking van de btw in zijn algemeenheid. Aan bod komen: de belastingplichtige ondernemer, de soorten leveringen en diensten die de belastingplichtige verricht en als laatste nog de vergoeding die daartegenover staat.

2.2 De ondernemer

De belastingplichtige in het systeem van de omzetbelasting, is de ondernemer. Men zou denken dat over de vraag wie wel en wie niet ondernemer is geen misvatting zou kunnen bestaan. Maar toch is het begrip 'ondernemer' een van de meest voorkomende aanduidingen waar onenigheid over ontstaat in de omzetbelasting. Het begrip ondernemer heeft een andere betekenis in de sfeer van de omzetbelasting dan in die van de inkomstenbelasting. Artikel 7 Wet OB is een uitvoering van artikel 9, lid 1 van de Btw-richtlijn en in dit artikel vinden we de definitie van het ondernemersbegrip terug. In het eerste lid van artikel 7 wordt de term "ieder" gebruikt. Onder "ieder" wordt hier verstaan: natuurlijke - en rechtspersonen, maar ook een samenwerkende groep (een entiteit). Verder wordt in hetzelfde lid 1 gesproken over 'een bedrijf'. Met bedrijf wordt hier bedoeld een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Wat niet wordt gerekend tot het zelfstandigheidselement, wordt uitgewerkt in artikel 10 van de Btw-richtlijn. In dit artikel staat dat loontrekkenden en andere personen van de omzetbelastingheffing zijn uitgesloten, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst zijn aangegaan of enige

³ Artikel 12 lid 1, Omzetbelasting.

juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever. In artikel 9 van de richtlijn wordt in plaats van over een ‘bedrijf’ gesproken over het verrichten van een “economische activiteit”. Indien er sprake is van incidentele deelname aan het economisch verkeer wordt het ondernemerschap uitgesloten. Het hebben van een winstoogmerk is geen vereiste maar het behalen van opbrengsten wel. De voornaamste reden waarom men überhaupt als belastingplichtige ondernemer zou willen kwalificeren ligt in het verkrijgen van recht op aftrek van voorbelasting. De btw is zodanig geregeld dat de heffing plaatsvindt over elke schakel in de productie- of distributieketen, maar dat de btw die tussen de ondernemers onderling wordt berekend ongedaan gemaakt wordt zodat het op de eindverbruiker drukt. Dat betekent dat de ondernemer de btw, die hij betaald heeft voor de aan hem verleende diensten of op de door hem ingekochte goederen bij derden, in aftrek kan brengen op de aangifte hetgeen er op neer komt dat de ondernemer recht heeft op aftrek van voorbelasting.

2.3 Soorten prestaties

In de omzetbelasting onderscheiden we verschillende soorten prestaties, t.w.: belaste prestaties en vrijgestelde prestaties. De belaste prestaties, die we terug vinden in artikel 9 Wet OB, kunnen we weer onder verdelen in 3 tariefgroepen. De tariefgroepen zijn als volgt: de goederen en diensten die vallen onder het 21%-tarief, het verlaagde 6%-tarief en het 0%-tarief. Welke tarief toegepast wordt hangt af van de soort levering of dienst die men verricht. Naast de belaste prestaties kan ook sprake zijn van een vrijgestelde levering of dienst (artikel 11 Wet OB). Hetgeen niet verward moet worden met het 0%-tarief. Bij het 0%-tarief mag de belastingplichtige de voorbelasting in mindering brengen, wat bij de vrijgestelde levering of dienst niet toegestaan is.

Overwegend zijn het de diensten in het kader van het algemeen belang die vrijgesteld worden van de btw. Voorbeelden hiervan zijn: het onderwijs, de medische zorg, het verhuren van woonruimtes etc. De voornaamste reden waarom men ervoor heeft gekozen deze diensten vrij te stellen, ligt in het verlichten van de btw-druk voor de eindgebruiker,

hetgeen een prijsdrukkend effect heeft. Daarnaast had de vrijstelling ook als doel de administratieve last te verminderen voor deze ondernemers. Wat prima werkt, totdat de ondernemer zowel vrijgesteld als belast presteert. Deze vrijstellingsmaatregelen maakt het noodzakelijk dat een dergelijke ondernemer zijn prestaties moet splitsen in een belast deel en een vrijgesteld deel, aangezien de aftrek van de voorbelasting alleen betrekking heeft op het belaste gedeelte van de omzet.

2.4 Vergoeding

In artikel 8 Wet OB is terug te vinden waarover belasting wordt geheven, nl. de vergoeding. In artikel 8, lid 2 Wet OB staat omschreven wat er onder “de vergoeding” wordt verstaan. Met het ‘totale bedrag’ in lid 2 wordt bedoeld hetgeen is voldaan als tegenprestatie voor de levering of dienst. Ook wanneer dit in de communis opinio niet als ‘vergoeding’ wordt beschouwd. De vergoeding heeft binnen dit bestek een subjectief karakter. Het gaat hier niet om de objectieve waarde van de levering of dienst, maar om hetgeen in rekening wordt gebracht. Hierdoor zal voor een opmerkelijk lage vergoeding die door de ondernemer in rekening is gebracht, in eerste instantie geen waardecorrectie vereist worden. Maar wanneer er sprake mocht zijn van wat genoemd wordt ‘handelen uit vrijgevigheid’ (ook wel symbolische vergoeding genoemd), dan liggen de zaken anders.

Wat ‘handelen uit vrijgevigheid’ precies inhoudt, is niet gedefinieerd door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna HvJ EG). Handelen uit vrijgevigheid zouden we kunnen definiëren als: de handeling die wordt verricht ‘ontbloot van zakelijke belangen’⁴. Indien wordt gehandeld uit vrijgevigheid, kan niet gesproken worden over ondernemerschap, volgens het HvJEG, want daarbij ontbreekt de deelname aan het economisch verkeer. Als gevolg hiervan zijn de verhandelde goederen en diensten onbelast en dus bestaat daardoor geen aftrekrecht. Van Kesteren suggereert dat er toch sprake zou kunnen zijn van ondernemerschap bij constant presteren tegen een lage vergoeding, mits dit duurzaam gebeurt en onder bezwarende titel plaatsvindt. Doet men dit enkel en alleen

⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2010, blz. 184.

uit gulheid, dan kan geen sprake zijn van ondernemerschap want dan kunnen we niet spreken over “deelname aan het economisch verkeer”.⁵

Bij het bepalen of er wordt gehandeld uit vrijgevigheid, zou gekeken kunnen worden of de vergoeding een ‘maatschappelijke betekenis’ heeft, door er op te letten of die vergoeding gangbaar is in het maatschappelijk verkeer⁶. De belastingplichtige dient alsdan de waarde te corrigeren naar de ‘normale’ waarde⁷.

Indien er sprake is van een symbolische vergoeding, kunnen we volgens het HvJEG niet meer spreken van ‘deelname aan het economisch verkeer’ en kan de ondernemer niet meer als btw-plichtige ondernemer kwalificeren voor die activiteit⁸. Indien een ondernemer middels zo een kunstgreep belastingfraude pleegt of belasting wil ontwijken, kan in plaats van de opmerkelijke lage vergoeding, de “normale waarde” van toepassing zijn. Wat de normale waarde inhoudt, staat omschreven in artikel 2a, lid 1, s Wet OB: de normale waarde is het volledige bedrag dat de afnemer voor de levering of dienst zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter in Nederland. Artikel 80 van de Btw-richtlijn bepaalt dat lidstaten, om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, in bepaalde gevallen kunnen besluiten dat voor goederenleveringen of diensten waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke -, bestuurlijke -, eigendoms -, lidmaatschaps -, financiële - of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat bestaan, de maatstaf van heffing de normale waarde is. Bepaald is dat een lidstaat ook de normale waarde zou mogen toepassen, indien de belastingontwijking voortvloeit uit enkel en alleen commerciële redenen⁹.

2.5 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is de werking van de btw in zijn algemeenheid behandeld. De belastingplichtige is hier de ondernemer. Er zijn voorwaarden waar men aan moet voldoen

⁵ HR 11 februari 2005, nr. 38022, BNB 2005/223 met annotatie door H.W.M. VAN Kesteren

⁶ HR 22 juni 1994, nr. 29870, BNB 1994/307 met noot Simons.

⁷ Artikel 8, lid 4, wet op de Omzetbelasting 1968

⁸ HvJEG 21 september 1988, C-50/87, BNB 995/306

⁹ HvJEG 12 juli 1988, nr. C-138 en 139/86

om te kunnen kwalificeren als ondernemer. Belangrijk is dat er sprake is van deelname aan het economisch verkeer. De hoofdreden om als ondernemer gekwalificeerd te willen worden ligt in de verwerving van het recht op aftrek van voorbelasting, indien de ondernemer een belaste prestatie levert. Prestaties belast met het 0%-tarief moeten niet verward worden met de vrijgestelde prestaties. De vergoeding zijnde dat deel waarover belasting wordt berekend, is in beginsel een subjectieve maatstaf. Indien er sprake is van een symbolische vergoeding, kan er geen sprake zijn van ondernemerschap. Doet het vermoeden dat belastingplichtige dit alleen doet met als oogmerk belastingfraude of belastingontwijking, kan geëist worden dat de vergoeding wordt gecorrigeerd naar de 'normale waarde'.

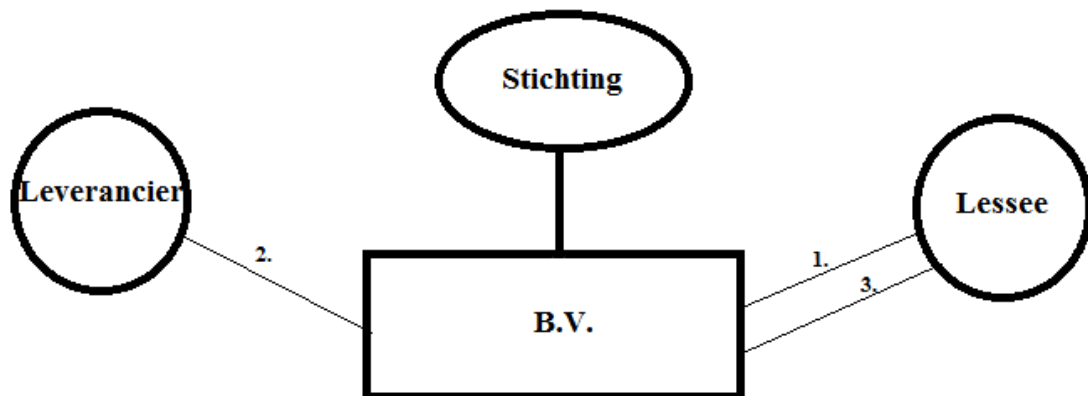
3. Soorten leaseconstructies

3.1 Inleiding

Zoals we in hoofdstuk 2 reeds hebben gezien, bestaan er ondernemers die vrijgesteld presteren. Deze ondernemers hebben geen recht op aftrek van voorbelasting, waardoor er zodoende een kostprijsverhogende post ontstaat. Ondernemers blijken allerlei soorten constructies te hebben bedacht om zodoende de niet-aftrekbare voorbelasting te minimaliseren. In dit hoofdstuk wordt gefocust op de zogenoemde leaseconstructies met betrekking tot roerende zaken. Hierna volgt een beschouwing over de structuur van een dergelijke constructie, shaftscharnierpunten en hun werking.

3.2 Structuur

Bij de aankoop van een roerende zaak door een ondernemer die geheel of nagenoeg geheel vrijgesteld presteert, kan deze ondernemer de voorbelasting niet in aftrek kan brengen. Deze omstandigheid heeft tot gevolg dat ondernemers allerlei constructies verzinnen en bedenken om zodoende alsnog de btw druk te kunnen minimaliseren c.q. ontwijken. Een schematische weergave van zo een constructie is als volgt:



(Bijlage I)

Deze constructie om de kostprijsverhogende omzetbelastingdruk te verlagen, is de zogenoemde leaseconstructie met betrekking tot roerende zaken. Ondernemers die geheel of nagenoeg geheel vrijgesteld presteren proberen door middel van het opzetten van een dergelijk structuur de btw-druk te minimaliseren. Deze werkwijze heeft concurrentievervalsingen tot gevolg.

Bij een leaseconstructie spreken we van een lessor als we het hebben over de organisatie c.q. kredietverstrekker die een object in lease geeft en de particulier of de ondernemer c.q. kredietnemer die het object least, de lessee. De constructie werkt als volgt: de directeur van een lessee richt een stichting op en de stichting op haar beurt een B.V. (waarvan de stichting enig aandeelhouder is). De nieuw opgerichte B.V. (de lessor) koopt bij de leverancier een roerende zaak (2), met behulp van een renteloze geldlening verstrekt door de lessee (1), de zogenoemde leasefunding. De lessor heeft bij levering van de roerende zaak recht op aftrek van voorbelasting (wat de lessee niet had indien hij de roerende zaak had gekocht). De lessor verhuurt de roerende zaak belast aan de lessee (die geheel of nagenoeg geheel vrijgesteld presteert) (3). Het is wenselijk dat de leaseperiode bij zo een structuur zo kort mogelijk van duur is, dit met het oog op de herzieningstermijn¹⁰ voor de lessor. Door het belast verhuren aan de lessee en de renteloze lening van de lessee, wordt geprobeerd de leaseprijs te drukken en zodoende ook de omzetbelastingdruk. Als de herzieningstermijn is verstreken worden de aandelen van de stichting in de lessor geleverd aan de lessee, waarna deze partijen een fiscale eenheid aangaan. Het economisch belang van de roerende zaak gaat dus volledig over op de lessee.

3.3 Scharnierpunten

In de praktijk komt het vaak voor dat een “vrijgestelde” ondernemer, zoals een ziekenhuis een grote aankoop in de investerings sfeer moet verrichten, zoals een MRI-scanner.

¹⁰ Bij het verrichten van belaste activiteiten mag de btw over de kosten van de roerende zaken in aftrek worden gebracht. Dit geldt niet bij het verrichten van vrijgestelde activiteiten. Het kan dat mettertijd de roerende zaak voor vrijgestelde activiteiten wordt gebruikt, ipv belaste activiteiten. In die situatie moet de btw-aftrek worden herzien: het gedeelte van de afgetrokken btw dat toe te rekenen is aan de vrijgestelde activiteiten moet worden terugbetaald.

Vanwege het feit dat een ziekenhuis vrijgesteld presteert en zodoende de voorbelasting van de aankoop niet kan aftrekken, doet hij de aankoop niet zelf maar huurt hij de MRI-scanner van een leasemaatschappij en neemt hij de scanner over aan het einde van de leaseperiode. Zodoende is de ondernemer niet in een keer zo een groot bedrag aan belasting kwijt, maar wordt deze uitgesmeerd over een bepaalde periode. De leasemaatschappij aan de andere kant dient wel de grote aankoop te doen, wat rentekosten met zich meebrengt. Dit wegens het feit dat de leasemaatschappij geld moet lenen om de investering te doen of wegens de gedeelde rente over zijn eigen vermogen. Om die reden is er ook een rentecomponent opgenomen in de leaseprijs. Hiervoor is een constructie bedacht: De lessee verstrekt de lening renteloos aan de leasemaatschappij. De leasemaatschappij doet de aankoop van de roerende zaak (met het recht op afrek van de voorbelasting) en verhuurt die vervolgens belast aan de lessee. Zodoende wordt de btw druk gespreid en gedrukt, wat tot een financieringsvoordeel leidt voor de lessee.

De belastingdienst was in twee arresten echter van mening dat de rentecomponent die door de lessor niet was inbegrepen in de leaseprijs, hiertoe ook gerekend diende te worden en dus ook belast moest worden¹¹. De situaties die ten grondslag lagen aan deze twee arresten waren vrij identiek, in beide zaken was er sprake van een leasemaatschappij die auto's verhuurde aan een lessee die een renteloze lening verstrekke aan de lessor. Uit onderzoek naar de leaseprijs bleek dat de rentecomponent van de lening niet was opgenomen in de leaseprijs. Het bedrag dat de leasemaatschappij ten aanzien van de lening verschuldigd was aan de lessee, was gelijk aan de maandelijkse afschrijving op de auto's. De Belastingdienst legde een naheffingsaanslag op over het voordeel dat behaald werd door het achterwege laten van de rentecomponent uit de leaseprijs. Het ging hier om of de rentecomponent daadwerkelijk tot de leaseprijs behoorde. De Hoge Raad oordeelde in beide zaken dat de niet in rekening gebrachte rente geen onderdeel vormde van de vergoeding. De financieringskosten (in dit geval de rentekosten) worden door de lessee gedragen, dus maken zij deel uit van de kosten van de lessee. Hier komt weer het subjectieve karakter van de vergoeding in beeld, zoals behandeld in hoofdstuk 2. Het gaat immers om dat wat

¹¹ HR 2 oktober 1996, nr. 31 443, BNB 1996/394 en HR 28 maart 2001, nr. 35 311, BNB 2001/296

daadwerkelijk wordt betaald en niet om wat wordt misgelopen door de leverancier. Anders wordt het wanneer we het hebben over een lessor en een lessee die gelieerde partijen zijn en dan slechts één leaseovereenkomst sluiten. Hier komen we in hoofdstuk 4 nader op terug.

3.4 Werking van de structuur

De meest waarschijnlijke reden waarom een belastingplichtige een leaseconstructie zou willen toepassen is vanwege het feit dat een dergelijke constructie allerei voordelen met zich meebrengt. Hiervan kunnen ten eerste worden genoemd het financieringsvoordeel. Door het roerende goed te huren in plaats van zelf aan te schaffen is de lessee niet in een keer een groot bedrag kwijt aan btw, maar kan dit worden gespreid over een aantal huurtermijnen. Naast het financieringsvoordeel wordt er ook een btw-voordeel behaald. Dit ontstaat door de hele opzet waarbij via de lessee een renteloze lening wordt verstrekt aan de lessor voor de aanschaf van het roerende goed en waarbij dan vervolgens ook nog de leaseperiode zo kort mogelijk wordt gehouden dit laatste in verband met de herzieningstermijn. Nadat de termijn is verstreken worden de aandelen van de lessor overgedragen aan de lessee. De constructie wordt compleet gemaakt door de fiscale eenheid die de lessee en lessor aangaan.

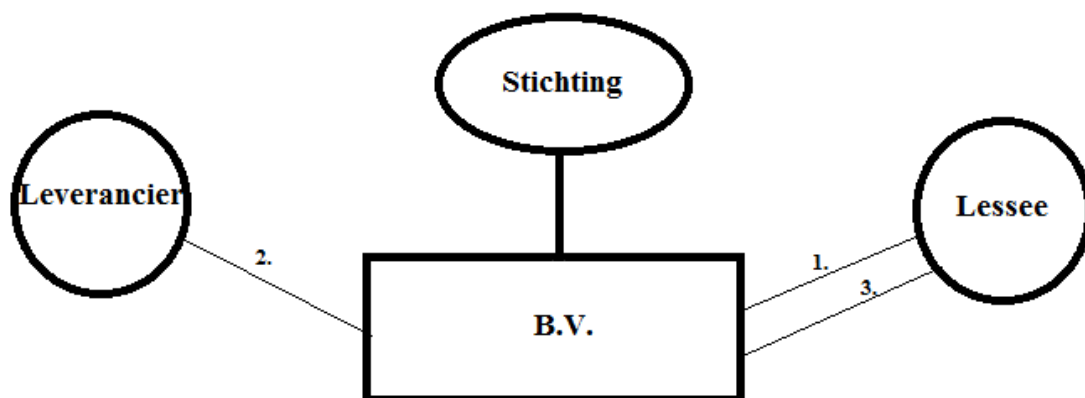
De fiscale eenheid heeft als gevolg dat de desbetreffende partijen worden gezien als één belastingplichtige, dus ook voor de berekening van de verschuldigde btw. Dientengevolge worden transacties tussen partijen, die samen de fiscale eenheid vormen, niet aangemerkt als transactie voor de btw. In artikel 11, van de richtlijn en artikel 7, lid 4, Wet OB, wordt omschreven wanneer het mogelijk is voor partijen om als een fiscale eenheid te kwalificeren.

Indien natuurlijke personen en/of lichamen zelfstandige ondernemers zijn, in Nederland zijn gevestigd of daar een vaste inrichting hebben en zij in financieel, organisatorisch en

economisch opzicht dusdanig zijn verbonden dat zij een eenheid vormen, kunnen zij op verzoek aangemerkt worden als één belastingplichtige¹².

Het voordeel wat de partijen uiteindelijk willen bereiken met het aangaan van de fiscale eenheid is het volgende: doordat de verhuur- en leasetermijn zo kort mogelijk wordt gehouden wordt er een omzetbelastingsvoordeel gerealiseerd. Er wordt maximaal gebruik gemaakt van de herzieningstermijn¹³. Dit heeft tot gevolg dat indien de lessor en de lessee een fiscale eenheid aangaan na die herzieningstermijn, er geen btw meer drukt op de levering of verhuur van het goed van lessor aan lessee. Het is nog maar net de vraag of het toepassen van dergelijke structuren kwalificeren als misbruik van recht. Wat misbruik van recht inhoudt, wordt behandeld in hoofdstuk 4.

3.5 Tussenconclusie



In dit hoofdstuk hebben we de structuur bestudeerd van een leaseconstructie, betreffende een roerend goed. Hierboven is de schematische weergave van zo een structuur weergegeven. Tussen de leverancier en de vrijgestelde ondernemer wordt een rechtspersoon gezet, de rechtspersoon schaft het roerende goed aan (met het recht op aftrek van voorbelasting) en financiert dit door middel van een renteloze lening van de

¹² Artikel 7 lid 4 op de wet Omzetbelasting 1968

¹³ Voor de roerende zaken is dat 4 jaar Artikel 15, lid 4, Wet OB 1968 jo. artikel 13, lid 3, Uitvoeringbeschikking Omzetbelasting 1968

vrijgestelde ondernemer aan de rechtspersoon, wat een lagere leaseprijs indiceert. Vervolgens verhuurt de rechtspersoon dit goed zo kort mogelijk (dit in verband met het herzieningstermijn) belast aan de vrijgestelde ondernemer. Door het goed te huren in plaats van zelf aan te schaffen, is de vrijgestelde ondernemer niet in een keer een groot bedrag kwijt aan btw, maar wordt dit gespreid over de totale leaseperiode, wat tot een financieringsvoordeel leidt. Om de figuur te completeren, neemt de lessee de aandelen in de lessor over en gaan zij een fiscale eenheid aan voor de omzetbelasting. De fiscale eenheid heeft als gevolg dat de partijen worden aangemerkt als één lichaam, dus één belastingplichtige. Wat als gevolg heeft dat de lessor het roerend goed kan overdragen of door verhuren aan de lessee, zonder dat er btw op drukt.

4. Misbruik van recht in de btw-sfeer

4.1 Inleiding

Zoals we hebben gezien in hoofdstuk 3, bedenken belastingplichtigen die vrijgesteld of overwegend vrijgesteld presteren, allerlei leaseconstructies door middel van kunstmatige handelingen. Vaak genoeg worden dergelijke structuren als misbruik van recht beschouwd. In dit hoofdstuk wordt kort het leerstuk ‘misbruik van recht’ in zijn algemeenheid behandeld. Verder komen nog twee belangrijke arresten (omtrent dit leerstuk) uitgebreid aan de orde, te weten het Halifax arrest en het Weald leasing arrest.

4.2 Algemeen

Het is voor de belastingplichtige toegestaan om de weg te kiezen die voor hem fiscaal het voordeligst uitvalt, mits niet allerlei constructies worden toegepast die verder geen enkele fiscale betekenis hebben en de constructies niet in strijd zijn met doel en strekking van de wet.

In 1926 is door de Hoge Raad in het ‘drie dagen-arrest’¹⁴ het welbekende leerstuk ‘fraus legis’ geïntroduceerd. Fraus legis is een misbruikbeginsel op nationaal gebied, dat niet in de wet is gecodificeerd. Ook in het recht van de Europese Gemeenschappen (hierna EG-recht) komt een soortgelijk ongeschreven misbruikbeginsel voor, nl. ‘misbruik van recht’. Indien er sprake blijkt te zijn van fraus legis of misbruik van recht in de omzetbelasting, wordt het recht op de aftrek van voorbelasting ontnomen aan de belastingplichtige. Deze twee begrippen komen redelijk overeen in die zin dat beide beschikken over wat men noemt het subjectieve en objectieve vereiste. Het misbruikbeginsel in de indirecte belastingsfeer, wordt voor het eerst ten sprake gebracht door het HvJ EG bij het Emsland-Stärke GmbH arrest¹⁵ (hierna: Emsland-Stärke). In het Emsland-Stärke arrest heeft het HvJ EG bepaald dat voor de kwalificatie ‘misbruik van recht’ er gelet moet worden op deze twee toetsen. Het subjectieve vereiste houdt in dat de belastingplichtige als hoofdreden

¹⁴ HR 26 mei 1926, NJ 1926, 723.

¹⁵ HvJ EG 14 december 2000, nr. C-110/99, BNB 2003/169.

voor zijn handelingen belastingbesparing heeft en dat zijn handelingen geen verdere fiscale betekenis hebben. Het objectieve vereiste houdt in dat de belastingplichtige in strijd handelt met doel en strekking van de wet.

4.3 Het Halifax Arrest

Lang na het Emsland-Stärke arrest heeft het HvJ EG het misbruikbeginsel niet toegepast, zoals het aanvankelijk in bedoeld arrest werd gedefinieerd. In 2006, bij het Halifax plc arrest¹⁶ (hierna: Halifax) kwam hier echter verandering in.

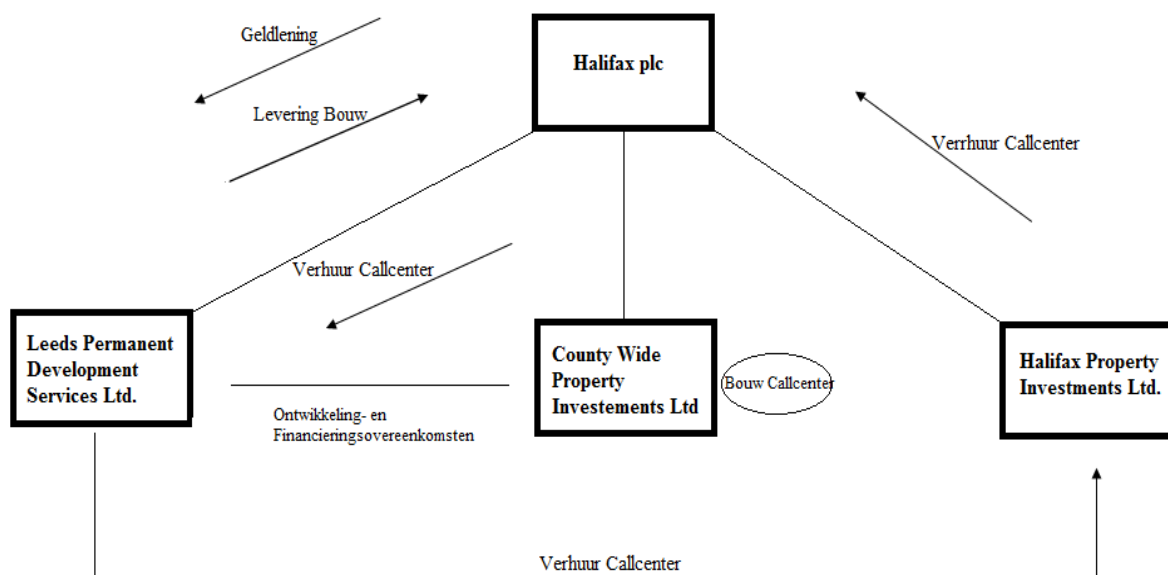
Halifax is een bank in Engeland gevestigd die slechts 5% voorbelasting kan terugvorderen bij de belastingdienst. Dit wegens het feit dat de meeste diensten van deze bank zijn vrijgesteld. Halifax beschikte over bouwpercelen en was van plan vier “callcenters” op te richten voor haar commerciële activiteiten. Volgens een door haar bedachte constructie (zie Bijlage II) richtte zij daartoe drie dochtervennootschappen op, te weten: Leeds Permanent Development Services Ltd. (hierna: Leeds), County Wide Property Investments Ltd (hierna: County) en Halifax Property Investments Ltd. (hierna Property).

Leeds functioneerde als projectontwikkelingsmaatschappij, County functioneerde, in beginsel net zo als Leeds (projectontwikkelingmaatschappij), maar daarnaast ook als investeringsmaatschappij. Property trad op als verhuurmaatschappij.

In 2000 maakte Halifax afspraken met Leeds, die belast presteerde en dus recht had op aftrek van voorbelasting. Halifax leende een geldbedrag uit aan Leeds en Leeds moest vervolgens participaties kopen in de bouwpercelen en daar wat kleine bouwactiviteiten verrichten. Verder kwamen zij overeen dat Halifax de callcenters (niet belast met btw!) zou verpachten aan Leeds voor de duur van 20 jaar. Leeds kreeg daarnaast de optie om de duur van de pachtovereenkomst te verlengen voor 99 jaar lang. Daaropvolgend maakte Leeds afspraken met zustervenootschap County. County zou de bouwactiviteiten van drie callcenters voor haar rekening nemen, inclusief de bouwactiviteiten die Leeds (volgens afspraak met Halifax) moest verrichten. County besteedde de bouwactiviteiten uit aan

¹⁶ HvJEG 21 februari 2006, nr. C-255/02, BNB 2006/170c

bouwondernemingen. Leeds was hiervoor een bedrag verschuldigd aan County, een bedrag dat bijna gelijk was aan de lening, die Halifax aan haar had verstrekt. Deze overeenkomsten werden allemaal op dezelfde dag, in het zelfde boekjaar, geformaliseerd. Bij de btw aangifte in dat jaar vorderde Leeds de voorbelasting die aan County was verschuldigd terug bij de belastingdienst en County vorderde de voorbelasting terug die haar in rekening was gebracht door de aannemingsbedrijven. Vervolgens, zoals eerder was overeengekomen, verpachtte Halifax onbelast de callcenters aan Leeds. Mettertijd droeg Leeds, met winst, de callcenters over aan Property, over welke levering geen belasting was verschuldigd waardoor Leeds niet tegen een herziening aan liep. Property op haar beurt verpachtte de callcenters btw-vrij aan Halifax.



(Bijlage II)

De Britse Belastingdienst weigerde aftrek van voorbelasting aan zowel Leeds als County, met als argument/motivering dat niet Leeds en County de prestaties hadden ontvangen, maar Halifax (de vrijgestelde ondernemer). Halifax, Leeds en County waren het niet eens met de beschikking en kwamen hiertegen in beroep bij het VAT and Duties Tribunal

te Londen. De drie ondernemingen waren gezamenlijk van mening dat de desbetreffende overeenkomsten transacties omvatten waarbij er deel werd genomen aan het economisch verkeer: er zou immers winst worden behaald. Dit beroep werd echter door het Tribunal verworpen. Halifax, Leeds en County tekenden vervolgens hoger beroep aan bij the High Court of Justice, maar dit beroep werd nietig verklaard en belanghebbenden terugverwezen naar het VAT and Duties Tribunal. Het Tribunal schorste de zaak en ging over tot het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EG:

“1) a. Moeten in de betrokken omstandigheden transacties i) die door elke deelnemer zijn aangegaan met de uitsluitende bedoeling een belastingvoordeel te verkrijgen, en ii) die geen zelfstandig economisch doel beogen, voor btw doeleinden worden aangemerkt als leveringen die door of ten behoeve van de deelnemers zijn verricht in het kader van hun economische activiteiten?

b. Welke factoren moeten in de betrokken omstandigheden in aanmerking worden genomen om te bepalen wie de ontvangers zijn van de leveringen van de zelfstandige opdrachtnemers?

2) Heeft het door het Hof ontwikkelde leerstuk van rechtsmisbruik tot gevolg dat appellanten geen recht hebben op teruggaaf of kwijtschelding van de voorbelasting die is verschuldigd naar aanleiding van de betrokken transacties?”¹⁷

Het HvJ EG antwoordde bevestigend op vraag 1 sub a: ondanks een economische activiteit uitsluitend gericht is op het behalen van belastingvoordeel (en verder geen enkel ander economisch doel beoogt), kwalificeert het alsnog als een economische activiteit¹⁸. Door dit antwoord van het HvJ EG kon het VAT and Duties Tribunal, de constructie niet afwijzen.

Vraag 2 komt neer op het volgende. Indien er wordt geconstateerd dat er daadwerkelijk sprake is van het misbruikbeginsel, mag dan het recht op aftrek van voorbelasting door de belastingdienst aan de belastingplichtige worden ontnomen? Allereerst merken we op dat

¹⁷ HvJ EG 21 februari 2006, nr.C-255/02, BNB 2006/170, ro. 43

¹⁸ HvJ EG 21 februari 2006, nr.C-255/02, BNB 2006/170, ro. 60

het misbruikbeginsel ook toepasbaar is in de omzetbelastingsfeer¹⁹. In rechtsoverweging 68 zien we dat indien er sprake is van misbruik, een belastingplichtige geen beroep kan doen op het gemeenschapsrecht²⁰. Volgens de Zesde richtlijn bestaat er dan geen recht op aftrek van voorbelasting voor de belastingplichtige²¹. De Zesde richtlijn ziet immers toe op de bestrijding van belastingfraude en –ontwijking. Net zoals dat bepaald is in het Emsland-Stärke arrest, wordt in respectievelijk rechtsoverweging 74 en 75 het zogenoemde objectieve vereiste en het subjectieve vereiste genoemd. Het Halifax arrest was een doorbraak van het misbruikbeginsel in de omzetbelasting. Verder werd hier het misbruikbeginsel door de hoogste Europese rechterlijke macht gedefinieerd. De vraag waar dit arrest eigenlijk omdraait is: indien geconstateerd wordt dat er daadwerkelijk sprake is van misbruik, moet dan de Zesde richtlijn zodanig geïnterpreteerd worden dat het recht op aftrek van voorbelasting niet van toepassing is? Want zou het toch zo zijn dat ondanks constatering van misbruik de aftrek toch mogelijk is, dan zou geconcludeerd kunnen worden dat er geen rechtsgevolgen zijn voor de belastingdruk. In 2007 heeft Halifax besloten om het beroep in te trekken, ten gunste van de Belastingdienst van Engeland.

Niet lang na het Halifax arrest kwam wat genoemd werd ‘het vervolg van het Halifax arrest’, te weten het Part Service arrest²². Het Part Service arrest was tamelijk identiek aan het Halifax arrest. Het ging om een leaseconstructie die was opgezet tussen twee Italiaanse maatschappijen. Eén handeling werd als het ware ‘onnodzakelijk’ gesplitst in twee handelingen, waardoor in tegenstelling tot het bedrag voor de vrijgestelde prestatie, het bedrag voor de belaste prestatie laag werd gehouden (en waardoor er relatief weinig btw verschuldigd was). Ook in deze zaak werden door het Italiaanse Hof van Cassatie prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EG. Een van de vragen betrof de onzekerheid over het subjectieve vereiste. De twijfel ontstond door onduidelijkheid rondom het belastingvoordeel dat behaald werd door allerlei onnodzakelijke handelingen. Was het afdoend dat het belastingvoordeel als *wezenlijk doel* fungeerde voor de transacties, of

¹⁹ HvJ EG 21 februari 2006, nr.C-255/02, BNB 2006/170, ro. 70

²⁰ Het Gemeenschapsrecht is het recht van de Europese Unie. Het is het geheel van EU-verdragen, verordeningen, richtlijnen, inclusief de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie

²¹ HvJ EG 21 februari 2006, nr.C-255/02, BNB 2006/170, ro. 85

²² HvJ EG 21 februari 2008, nr. C-425/06, VN 2008/11.17.

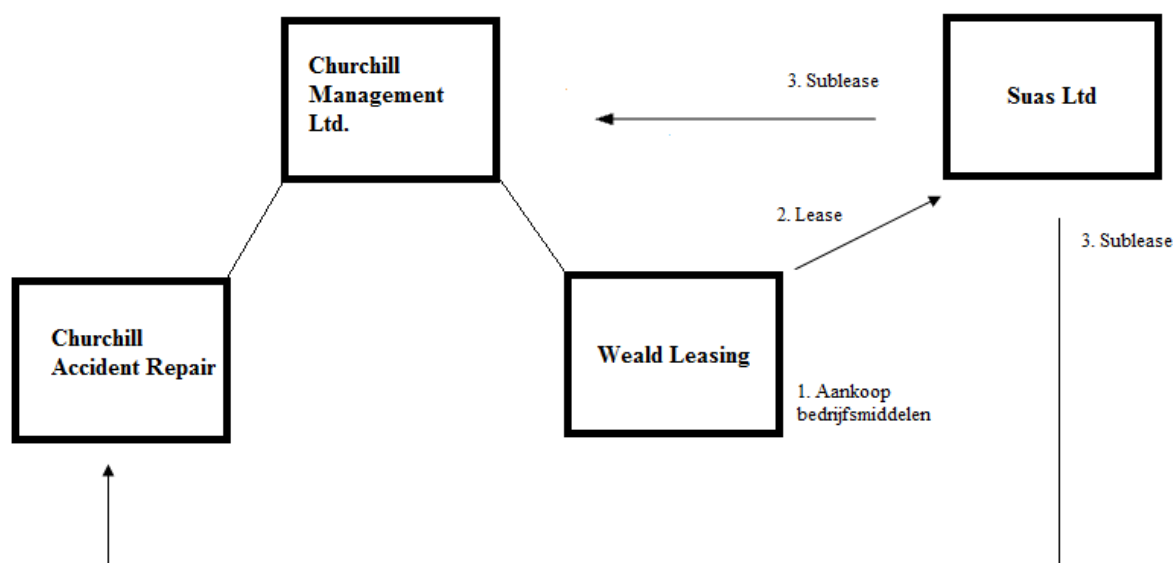
moest het als *enige* doel fungeren. Het HvJ EG oordeelde hierover dat een wezenlijk doel, voldoende was.

4.4 Weald leasing arrest

Hoewel in 2006 door het HvJ EG is bepaald dat het leerstuk ‘misbruik van recht’ ook toepasbaar is in de omzetbelasting, blijft dit desondanks een onduidelijk leerstuk en is het nog steeds in ontwikkeling. Zo blijkt ook uit de zaak ‘Weald Leasing’²³.

Churchill Management Ltd (hierna: CML) en haar dochtermaatschappijen Churchill Accident Repair Centre (hierna: CARC) en Weald Leasing behoren allen tot de Churchill Group of Companies (hierna: Churchill Group). Deze groep verricht voor het grootste deel diensten die vrijgesteld zijn van de btw, waardoor zij recht hadden op slechts 1% aftrek van voorbelasting bij het aanschaffen van bedrijfsmiddelen. Weald leasing had als doel het aankopen en leasen van bedrijfsmiddelen. Tegen de beperkte aftrek werd een constructie bedacht waarin de vennootschap van de btw adviseur van het concern Churchill Group, Suas Ltd (hierna: Suas), ook deelnam. De structuur (zie Bijlage III) was als volgt: indien nodig, werd door Weald Leasing bedrijfsmiddelen aangekocht. Weald leasing leaste deze bedrijfsmiddelen aan Suas. Vervolgens leaste Suas deze zelfde bedrijfsmiddelen door aan CML of CARC.

²³ HvJ EG 26 oktober 2010, nr. C-103/09, BNB 2011/203.



(Bijlage III)

Het voordeel dat met deze constructie werd behaald was dat CML en/of CARC bij aankoop van een nieuw bedrijfsmiddel niet in één keer een groot bedrag aan niet aftrekbare btw, verschuldigd was. CML en CARC waren dankzij de constructie, slechts btw verschuldigd over de vergoedingen voor het leasen van de bedrijfsmiddelen, zodat de btw-kosten werden gespreid over de looptijd van de lease overeenkomsten. Met deze constructie werd een financieringsvoordeel behaald. De Commissioners legden Weald Leasing belastingaanslagen op wegens het feit dat de handelingen geen ‘economische activiteiten’ in de zin van de omzetbelasting vormden en dat er daarom sprake zou zijn van ‘misbruik van recht’. Weald Leasing maakte bezwaar hiertegen bij het VAT and Duties Tribunal. Nadat er uitspraak werd gedaan in het Halifax arrest, trokken de Commissioners hun argument betreffende de economische activiteiten in maar bleven bij hun standpunt dat er sprake was van misbruik van recht. Het VAT and Duties Tribunal was van mening dat het wezenlijke doel van de handelingen van Churchill Group en Suas was, het behalen van belastingvoordeel, maar dat dit financieringsvoordeel niet in strijd was met het doel van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn. De Commissioners waren het hier niet mee eens en stelden tegen dit vonnis beroep in bij de High Court of Justice of England and

Wales. Zij hebben bepaald dat hoewel de handelingen van de Churchill Group en Suas niet werden verricht in het kader van normale handelstransacties, er toch geen sprake is van misbruik van recht, daar het belastingvoordeel dat zij hiermee behaalden niet in strijd was met het beginsel van fiscale neutraliteit of enige andere bepaling van de Zesde richtlijn.

De Court of Appeal of England and Wales stelde het HvJ EG prejudiciële vragen. Een van deze vragen was of het handelen van Weald leasing moest worden gekwalificeerd als misbruik van recht, overeenkomstig de voorwaarden zoals die bij het Halifax arrest waren geformuleerd. Het Hof was van mening dat Weald leasing niet voldeed aan het objectief vereiste, er waren immers geen belastingvoordelen die in strijd waren met doel en strekking van de wet. Een belastingplichtige is immers niet verplicht dat hij het bedrijfsmiddel voor zijn onderneming zelf aanschafft; hij mag er ook voor kiezen om het te leasen mits het verschuldigde bedrag aan btw over de leasevergoeding naar behoren en volledig is betaald. Het feit dat belastingplichtige de btw kan uitsmeren over een bepaalde periode, wil niet zeggen dat hij hierdoor minder btw voldoet of meer btw in aftrek kan brengen. Het leasen in plaats van kopen moet niet altijd en per definitie worden beschouwd als een doelbewust opgezette constructie met als oogmerk het misbruik van recht. Indien bijvoorbeeld het leasecontract zodanig is opgesteld waarbij de leasevergoeding abnormaal laag wordt gehouden waardoor het niet de normale marktwaarde weerspiegelt - en wat weer tot gevolg heeft dat de te betalen btw wordt verminderd - kan zo een constructie alsnog gekwalificeerd worden als misbruik van recht. Volgens Advocaat-Generaal Mazák (hierna: A-G Mazák) was dat in deze zaak niet aan de hand. Het Hof overwoog dat het leasecontract getoetst moest worden aan 2 vereisten, die staan opgenomen in rechtsoverwegingen 39 en 40:

1. *“Niettemin dient de verwijzende rechter vast te stellen of de contractvoorwaarden inzake de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasetransacties in strijd zijn met de bepalingen van de Zesde richtlijn en van de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn. Dit zou met name het geval zijn wat de vaststelling*

van de leasevergoeding betreft, indien zou blijken dat deze abnormaal laag is en niet beantwoordt aan enige economische realiteit.”²⁴ En

2. “*Verder zal de verwijzende rechter ook moeten vaststellen of de betrokkenheid van een derde intermediair, in casu Suas, bij die transacties ertoe leidt dat de toepassing van die bepalingen wordt verhinderd.*”²⁵

Verder kwamen ter sprake ‘de normale handelstransacties’. Het ging hier om transacties die niet werden verricht in verband met normale handelstransacties, maar om transacties die enkel en alleen tot doel hadden voordelen onverschuldigd te verkrijgen via het gemeenschapsrecht. Het Hof merkte in dit arrest op dat bij de beoordeling van rechtsmisbruik, het irrelevant is of de onderneming de leaseovereenkomsten in het kader van haar normale handelstransacties afsloot. “De vaststelling van misbruik vloeit immers niet voort uit de aard van de handelstransacties die de verrichter van de betrokken handelingen gewoonlijk verricht, maar uit het voorwerp, de doelstelling en de gevolgen van die handelingen”²⁶. A-G Mazák zei dat er geen sprake meer is van een normale handelstransacties indien er een zodanige structuur wordt opgezet die puur dient voor het behalen van een belastingvoordeel. Het is hier belangrijk om te letten op de verschillende relaties tussen de ondernemers die betrokken zijn in de structuur. Er wordt gekeken of deze banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard zijn. Verder is het ook belangrijk om te kijken of er onder normale commerciële voorwaarden wordt gehandeld. Tot slot moet er gelet worden op de transacties, of deze tot risico’s en commerciële lasten leiden, die gewoonlijk ook aan soortgelijke handeling zouden zijn verbonden. Het Hof gaf verder geen invulling aan het normale handelstransactiesbegrip.

Als laatste kwam in dit arrest nog de ‘herdefiniering’ ter sprake. Zoals in het Halifax arrest was bepaald, zou bij de constatering van misbruik van recht dit tot herdefiniering van de transacties moeten leiden. Dit wil zeggen dat de transacties ongedaan gemaakt zouden moeten worden en de fiscale gevolgen gecorrigeerd waarin de transacties die het misbruik vormen fiscaal worden genegeerd. Dit blijkt ook uit het Weald leasing arrest: mocht het

²⁴ HvJ EG 26 oktober 2010, nr. C-103/09, BNB 2011/203, r.o.39

²⁵ HvJ EG 26 oktober 2010, nr. C-103/09, BNB 2011/203, r.o. 40

²⁶ HvJ EG 26 oktober 2010, nr. C-103/09, BNB 2011/203, r.o. 44

blijken dat de leaseovereenkomsten en de tussenkomst van een intermediair (in dit geval zou dat Suas zijn) kwalificeren als misbruik van recht, dan moeten de transacties zodanig worden geherdefinieerd dat er geen rekening wordt gehouden met de derde intermediair en/of deze contractvoorwaarden worden gewijzigd of buiten toepassing worden gelaten. A-G Mazák was van mening dat bij herdefiniëring de waarde gecorrigeerd moest worden naar de normale waarde, maar het Hof is hier verder niet op ingegaan. Nog voordat het Halifax arrest aan de orde was, had de Hoge Raad op 28 maart 2001 besloten dat indien een investering renteloos wordt gefinancierd door de lessee, de rentecomponent niet als onderdeel van de leasevergoeding hoeft te worden belast.²⁷

Betreffende het Weald Leasing arrest verklaarde Het Hof voor recht²⁸:

”1) Wanneer een onderneming ervoor kiest bedrijfsmiddelen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, te leasen in plaats van deze bedrijfsmiddelen rechtstreeks te verwerven, leidt dit niet tot een belastingvoordeel dat wordt toegekend in strijd met het doel dat door de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn (.), op voorwaarde dat de contractvoorwaarden inzake deze leasetransacties, in het bijzonder die met betrekking tot de vaststelling van de leasevergoeding, overeenstemmen met normale marktvoorwaarden en de betrokkenheid van een derde intermediair bij die transacties niet ertoe leidt dat de toepassing van die bepalingen wordt verhinderd, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan. In dit verband is niet van belang dat deze onderneming in de context van haar normale handelstransacties geen leaseactiviteiten uitoefent.

2) Indien bepaalde contractvoorwaarden inzake de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasetransacties en/of de tussenkomst van een derde intermediair in deze transacties misbruik opleveren, moeten deze transacties zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de elementen van deze contractvoorwaarden die misbruik opleveren en/of zonder de tussenkomst van deze derde.”

²⁷ HR 28 maart 2001, nr. 35 311

²⁸ HvJ EG 26 oktober 2010, nr. C-103/09, BNB 2011/203, r.o. 54

4.5 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is als eerste het leerstuk ‘misbruik van recht’ in zijn algemeenheid behandeld. In 1926 werd het eerste arrest omtrent dit leerstuk in de indirecte belastingensfeer gegeven. Hierbij kwamen voor het eerst het subjectieve en het objectieve vereiste ter sprake. Lang bestond de onzekerheid of het misbruikbeginsel ook toepasbaar was in de btw-sfeer. Dit werd bevestigd in het Halifax arrest. Het HvJ EG besloot in dit arrest dat ook indien een economische activiteit er louter op gericht is tot het behalen van een belastingvoordeel (en verder geen enkel ander economisch doelbeoogd), het desondanks kan kwalificeren als een economische activiteit. Verder werd opgemerkt dat indien er sprake is van misbruik, een belastingplichtige geen beroep kan doen op het gemeenschapsrecht. Niet lang na het Halifax arrest kwam het Part Service arrest, dat vrij identiek was aan het Halifax arrest. In het Part Service arrest ontstond er twijfel rondom het belastingvoordeel dat behaald werd door allerlei constructieve handelingen. Was het voldoende dat het belastingvoordeel als wezenlijke doel fungeerde voor de handelingen, of moest het echt als enige doel fungeren? Het HvJ EG oordeelde hierover dat een wezenlijke doel, voldoende was. Vervolgens kwam het Weald leasing arrest. Hier werd duidelijk dat een belastingplichtige niet verplicht was tot het aanschaffen van een bedrijfsmiddel maar dat hij dit ook mocht leasen op voorwaarde dat het verschuldigde bedrag aan btw over de leasevergoeding naar behoren en volledig werd betaald. Indien het leasecontract zodanig is opgesteld dat bijvoorbeeld de leasevergoeding opzettelijk laag wordt gehouden waardoor het de normale marktwaarde niet weerspiegelt, kan zo een constructie alsnog kwalificeren als misbruik van recht. In het geval van de Weald leasing kwam het Hof tot twee vereisten waaraan het leasecontract getoetst moest worden. Verder kwamen in het Weald leasing arrest nog ter sprake de normale handelstransacties en de herdefiniëring, die reeds aan de orde kwamen in het Halifax arrest.

5. Oplossingen binnen de richtlijnen, om leaseconstructies tegen te gaan

5.1 Inleiding

Zoals blijkt uit de voorgaande hoofdstukken, zijn er niet-belastingplichtige rechtspersonen en belastingplichtigen die geheel, of gedeeltelijk vrijgesteld presteren. De keerzijde van de medaille is wel dat deze personen geen recht op aftrek hebben van de btw die aan hun in rekening wordt gebracht aan de inkoopzijde. Zoals we in hoofdstuk 3 en 4 hebben gezien hebben ondernemers en andere niet-belastingplichtigen constructies in allerlei varianten bedacht om de btw-druk te matigen. De fiscus is hier absoluut niet blij mee, omdat dit in de toekomst tot een wezenlijk budgettair verlies voor de overheid kan leiden. Er moeten manieren bedacht worden om dergelijke constructies te bestrijden c.q. te voorkomen.

5.2 Leaseconstructies in Nederland

De btw is een geharmoniseerde belasting, wat impliceert dat Nederland gebonden is aan het btw-stelsel zoals dat is vastgelegd in de BTW- Richtlijn. In het belastingplan van het jaar 2004 - 2005 is wetvoorstel 30 061: 'Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen', ingediend²⁹. Dit voorstel is gedaan voordat bepaald was dat het leerstuk 'misbruik van recht' toepasbaar was in de omzetbelasting. Het voorstel voorziet in de verhoging van de maatstaf van heffing naar de normale waarde. Hiervoor was een machtiging noodzakelijk van de Europese Raad (wat in 2006 uiteindelijk ook werd toegestaan door de Europese Raad). Destijds werd een aantal nationale zaken door de Hoge Raad en gerechtshoven aangehouden, in afwachting van de uitspraak betreffende de constructiezaken (waaronder het Halifax arrest) die toen in behandeling waren bij het HvJ EG. In 2006 heeft het HvJ EG hierover in haar vonnis besloten dat het misbruikbeginsel ook van toepassing is op de omzetbelasting. De Minister van Financiën stelde voor om het wetvoorstel nog even aan te houden, omdat het nog niet helemaal duidelijk was hoe dit door het Hof geformuleerde algemene beginsel toepasbaar

²⁹ Kamerstukken II, 2004/05,30 061, nr. 2

zou zijn in de Nederlandse zaken. De minister achtte het raadzaam daarom het eerste richtinggevende oordeel van de Hoge Raad af te wachten³⁰. Op 10 februari 2012 heeft de Hoge Raad vonnis gewezen over deze vrij identieke constructies³¹. Ondanks de Hoge Raad vonnis heeft gewezen in deze zaak is het wetsvoorstel tot op heden nog niet aangenomen in de Tweede Kamer.

Het betrof hier een ziekenhuis leaseconstructie zoals die ter sprake is gekomen in hoofdstuk drie. Er is sprake van een lichaam dat speciaal is opgericht om een bedrijfsmiddel aan te schaffen. Die rechtspersoon verhuurt vervolgens het bedrijfsmiddel aan een ziekenhuis en sluit vervolgens met het ziekenhuis een aantal civielrechtelijke overeenkomsten ten behoeve van de btw-besparende constructie. Het doel van deze constructie is dat de special purpose vehicle de btw over het aangeschafte bedrijfsmiddel volledig in aftrek kan brengen, terwijl het ziekenhuis de btw-druk kan spreiden over de huurtermijn. Na verloop van deze termijn (en ook van de herzieningstermijn) verwerft het ziekenhuis alle aandelen in de special purpose vehicle, en gaan de partijen vervolgens een fiscale eenheid aan. De fiscale eenheid heeft tot gevolg dat partijen worden gezien als één belastingplichtige entiteit, dus ook voor de berekening van de verschuldigde btw. Het Gerechtshof heeft kenbaar gemaakt dat ziekenhuizen vrij zijn in de keuze om een bedrijfsmiddel zelf aan te schaffen of te leasen en dat spreiding van de btw-heffing legaal is. Echter is gebleken dat de som der delen ook hier groter is dan het geheel en dat is niet de bedoeling. Met andere woorden: het (fiscale) voordeel dat uit bedoelde constructie voortvloeit - en dat vooral een rechtvaardigheids- en stimuleringsbedoeling heeft - dreigt te gaan verworden tot een soort pakjesavond, dan wel een vorm van niet gewenste bevoordeling. Op grond hiervan heeft het Gerechtshof geoordeeld dat er sprake is van misbruik van recht. De Hoge Raad beaamde dit. Hier wordt weer duidelijk gemaakt dat net zoals het HvJ EG al eerder heeft bepaald, dat belastingplichtigen vrij zijn de voor hun meest voordelige weg te kiezen. Echter indien in *strijd met doel en strekking* van de wet wordt gehandeld, is er sprake van misbruik van recht.

³⁰ Kamerstukken II, 2006/2007, 30 061, nr.11, p. 2.

³¹ HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, V-N 2012/12.23. en HR 10 februari 2012, nr. 09/03203, BNB 2012/128.

5.3 Oplossingen

Voor elk probleem bestaat een oplossing. Net zoals in 2003 ‘het btw-compensatiefonds’ ter bestrijding van soortgelijke constructies in het leven werd geroepen. Gemeenten, provincies en regionale openbare lichamen³² zijn net zoals ondernemers, btw verschuldigd over inkopen van goederen of diensten. Het verschil is dat ondernemers deze belasting (meestal) wel in aftrek kunnen brengen, maar gemeenten en provincies kunnen dat niet indien zij optreden als overheid. Hierdoor vallen ingekochte diensten al gauw duurder uit dan intern uitgevoerde activiteiten. Betreffende partijen zijn in die situatie sneller geneigd constructies op te zetten om de btw-druk te beperken.³³ Maar met een btw-compensatiefonds kunnen de gemeenten en de provincies alsnog de btw terugkrijgen die ze hebben betaald over het uitbestede werk. Het doel van dit fonds is het neutraliseren van het versturende gedrag door provincies, gemeenten en regionale openbare lichamen. Van een echte “vooraf trek” in de fiscale zin des woords is hier geen sprake, maar wel van een fonds dat deze uitgaven compenseert. Een soortgelijk fonds zou ook een oplossing kunnen zijn voor bepaalde branches (branches die het algemene belang dienen zoals scholen en ziekenhuizen) die leaseconstructies toepassen, mits dit fonds binnen de BTW-richtlijn past en niet valt onder verboden staatssteun. Dit fonds zou gevoed kunnen worden uit de algemene belastingopbrengsten. Een andere oplossing is het corrigeren van de subjectieve vergoeding naar de normale waarde.³⁴ In hoofdstuk 2 was de vergoeding ter sprake gekomen. Dit is hetgeen dat wordt voldaan als tegenprestatie voor de levering of dienst. In artikel 8, lid 4, b Wet OB staat een uitzondering, de objectieve maatstaf van heffing. Ter voorkoming van concurrentieverstoring spreken we ook van een dienst in geval een investeringsbedrijfsmiddel wordt aangeschaft en ter beschikking wordt gesteld aan een afnemer die geen of beperkt voorbelasting in aftrek kan brengen.³⁵ Er moet gecorrigeerd worden naar de normale waarde in situaties waar concurrentieverstoring ontstaat. Hiervan is sprake bij opgezette leaseconstructies, waar de tegenprestaties kunstmatig laag worden gehouden, door het weglaten van het financieringscomponent en de niet bedongen rente.

³² Kamerstukken II 2001/02, 27 293, nr.13

³³ Brief Kamerstukken 2001/02, 27 293, nr. 17, blz. 2

³⁴ Artikel 8, lid 4, b Wet op de omzetbelasting

³⁵ Artikel 4, lid 3 Wet op de omzetbelasting

Doordat artikel 8, lid 4, b Wet OB is opgenomen in de wet wordt het opzetten van dergelijke leaseconstructies minder aantrekkelijk, omdat bij het bepalen van de vergoeding nu rekening gehouden moet worden met (onder andere) de financieringskosten, waardoor deze nu de waarde in het economisch verkeer weerspiegelt. De btw moet worden voldaan over de vergoeding, die nu niet meer lager kan zijn dan de normale waarde.

Na het Halifax arrest is duidelijk geworden dat leaseconstructies bestreden kunnen worden met het leerstuk 'misbruik van recht'. Maar het probleem bij het bestrijden van ongewenste constructies met behulp van dit leerstuk, is dat een belastingplichtige de meeste voordelige weg mag kiezen. Een ander probleem is dat een vereiste van dit leerstuk voorschrijft dat een *wezenlijk* doel voor de 'puur fiscale motieven' al voldoende was is. Het wezenlijk doel werd in voorgaande zaken goed gedocumenteerd door de belastingplichtige. Nu het duidelijk is dat een wezenlijk doel voldoende is, zal de informatie voorzichtiger worden gedocumenteerd en zullen belastingplichtigen alsnog slagen in hun opzet met deze opgezette constructies. De bewijslast ligt immers bij de inspecteur.

Hoewel de mogelijkheid bestaat om leaseconstructies te bestrijden met het leerstuk 'misbruik van recht', is het onder andere corrigeren naar de normale waarde (meer specifiek: wetvoorstel 300610) een noodzakelijke aanpak, teneinde een leaseconstructie te voorkomen. Indien wetvoorstel 300610 daadwerkelijk wordt ingevoerd, blijft het leerstuk 'misbruik van recht' in theorie nog toepasbaar. Maar dit zou in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, want in wetvoorstel 300610 zijn duidelijke voorwaarden opgesteld voor wanneer men kan spreken van een 'lease constructie'. En indien belastingplichtige niet zou voldoen aan de voorwaarden, zou de tegenpartij zich alsnog kunnen beroepen op het leerstuk 'misbruik van recht'.

5.4 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is de ziekenhuis leaseconstructie behandeld zoals die zich in Nederland heeft voorgedaan. Lang werden deze zaken aangehouden in afwachting van het Halifax arrest. Echter, nog voor dat de rechterlijke uitspraak werd gedaan was wetsvoorstel 30 061

ingediend. Het voorstel ging voornamelijk om het voorzien in de verhoging van de heffingsmaatstaf naar de normale waarde. Het wetvoorstel is tot op heden nog niet aangenomen in de Tweede Kamer. In het Halifax arrest bepaalde het HvJ EG evenwel dat het misbruikbeginsel ook van toepassing was in de omzetbelasting. En in 2012 is in Nederland bepaald dat de ziekenhuizen vrij zijn in de keuze om een bedrijfsmiddel zelf aan te schaffen of te leasen en dat spreiding van de btw-heffing legaal is. Toch is het voordeel dat aan de hand van de opgezette constructie wordt behaald hier veel groter dan de bedoeling is. Belastingvoordeel is het wezenlijk doel geweest van de opgezette constructies en dus is er sprake van misbruik van recht. Eventuele oplossingen om leaseconstructies tegen te gaan zouden kunnen zijn een soortgelijk fonds zoals het 'btw-compensatiefonds'. Maar dan wel onder voorwaarden dat het fonds niet in strijd is met de BTW-richtlijn en niet valt onder verboden staatssteun. En alleen voor branches die het algemeen belang dienen, zoals scholen en ziekenhuizen. Dit fonds zou gevoed kunnen worden uit de algemene belastingopbrengsten. Een andere oplossing is het corrigeren van de subjectieve vergoeding naar de normale waarde, zoals in artikel 8 lid 4, onderdeel b, Wet OB sprake van is. In plaats van de kunstmatige lage tegenprestaties tussen de gelieerde partijen, wordt de normale waarde gehanteerd en daarover btw voldaan waardoor het niet meer aantrekkelijk is om dergelijke constructies op te zetten. Hoewel de mogelijkheid bestaat om leaseconstructies te bestrijden met het leerstuk 'misbruik van recht', is wetvoorstel 300610 een noodzakelijke aanpak, teneinde een leaseconstructie te voorkomen.

6. Conclusie

6.1 Inleiding

In dit laatste hoofdstuk wordt de slotconclusie van deze scriptie getrokken. Maar alvorens hiertoe wordt overgegaan, volgt eerst een recapitulatie van de voorgaande hoofdstukken.

6.2 Samenvatting

De omzetbelasting kent een leuke paradox: wie belast is, is vrijgesteld en wie vrijgesteld is, is belast. Vertaald in praktische termen komt dit er op neer dat de vrijgestelde ondernemer ervoor kiest om een gekunstelde op maat gesneden structuur op te zetten om zodoende de btw druk te verlagen. In hoofdstuk twee wordt de algemene werking van de btw besproken. De belastingplichtige in de btw is de ondernemer. Om als ondernemer te kunnen kwalificeren moet aan een aantal voorwaarden worden voldaan. Het ondernemerschap in de btw is belangrijk omdat belastingplichtige dan (meestal) het recht heeft op aftrek van voorbelasting. Maar het is echter niet zo dat een ondernemer *altijd* de voorbelasting in aftrek kan brengen, dit wegens het feit dat er verschillende soorten prestaties bestaan. Er zijn belaste en vrijgestelde prestaties. Het 0%-tarief moet hier niet verward worden met de vrijgestelde prestatie. Want bij het 0%-tarief kan de ondernemer de voorbelasting in aftrek brengen, maar bij de vrijgestelde prestatie kan dat niet. Onder de vrijgestelde groep vallen voornamelijk diensten in het kader van het algemeen belang. De btw kent een subjectieve maatstaf, wat inhoudt dat een opmerkelijk lage vergoeding die door de ondernemer in rekening is gebracht, in eerste instantie geen waardecorrectie vereist. Indien er sprake is van een symbolische vergoeding dan liggen de zaken anders. Indien een ondernemer middels zo een kunstgreep belastingfraude pleegt of belasting wil ontwijken kan in plaats van de opmerkelijke lage vergoeding, de “normale waarde” van toepassing zijn.

In hoofdstuk drie wordt de structuur omschreven, die vrijgestelde ondernemers bedachten om het kostprijsverhogende effect te minimaliseren. Een dergelijke constructie is als volgt: de directeur van een lessee richt een stichting op en de stichting op haar beurt richt een

rechtspersoon op. De rechtspersoon koopt bij een leverancier een bedrijfsmiddel door middel van een renteloze geldlening verstrekt door de lessee (waardoor de rentecomponent niet wordt opgenomen in de leaseprijs) en brengt de voorbelasting in aftrek. De lessor verhuurt dit in belaste vorm aan de lessee. Als de herzieningstermijn is verstreken worden de aandelen van de stichting in de lessor geleverd aan de lessee, waarna deze partijen een fiscale eenheid aangaan. Wat als gevolg heeft dat de lessor het roerend goed kan overdragen of door verhuren aan de lessee, zonder dat er btw op drukt.

In hoofdstuk vier gaan we na of het opzetten van een dergelijke constructie wel is toegestaan volgens de wet. Lang bestond er twijfel over de vraag of het leerstuk 'misbruik van recht' (het vergelijkbare van het Nederlands leerstuk 'fraus legis') toepasbaar was in de omzetbelasting. Totdat dit bevestigd werd door het HvJ EG in een van de belangrijkste zaken omtrent dit onderwerp, namelijk het Halifax-arrest. In het Halifax arrest wordt bepaald dat een economische activiteit die uitsluitend plaatsvindt met het doel om als gevolg daarvan elders een belastingvoordeel te behalen, toch nog gekwalificeerd kan worden als een economische activiteit. Om te spreken van 'misbruik van recht' moet er aan twee toetsen voldaan worden: (1) het subjectieve vereiste en (2) het objectieve vereiste. Het subjectieve vereiste houdt in dat de belastingplichtige als hoofdreden voor zijn handelingen heeft: belastingbesparing en dat zijn handelingen die verder geen fiscale betekenis hebben. Het objectieve vereiste heeft te maken met de belastingplichtige die in strijd met doel en strekking van de wet handelt. Niet lang na het Halifax arrest ontstond er onzekerheid over het subjectief vereiste. Dit gebeurde in het Part Service arrest. De vraag was of het als voldoende moest worden beschouwd dat het belastingvoordeel dat behaald werd d.m.v. de fiscale constructie, als *wezenlijk* doel fungeerde of moest het als *enig* doel fungeren. Het HvJ EG bepaalde dat het wezenlijk doel voldoende was.

Na het Halifax arrest kwam het Weald Leasing arrest, waar er een constructie werd opgezet vergelijkbaar met het voorbeeld uit hoofdstuk drie. Hier werd duidelijk dat het leasen in plaats van kopen niet altijd hoeft te leiden tot een opgezette constructie die aangemerkt dient te worden als misbruik van recht. Indien het leasecontract zodanig is opgesteld dat bijvoorbeeld de leasevergoeding opzettelijk laag wordt gehouden waardoor

het niet de normale marktwaarde weerspiegelt, en wat weer tot gevolg heeft dat de te betalen btw wordt verminderd, dan kan zo een constructie alsnog kwalificeren als misbruik van recht. Een leasecontract moet aan 2 voorwaarden getoetst worden:

1. De verwijzende rechter dient vast te stellen of de voorwaarden van het leasecontract in strijd zijn met de bepalingen van de Zesde richtlijn (en van de nationale wettelijke regeling). Hier zou sprake van zijn indien de vaststelling van de leasevergoeding abnormaal laag zou zijn en verder niet zou voldoen aan enige economische realiteit en 2. De verwijzende rechter moet ook vaststellen of de betrokkenheid van een intermediair bij die transacties ertoe leidt dat de toepassing van die bepalingen wordt verhinderd.

Verder merkte het Hof hier op dat bij de beoordeling van misbruik van recht, het irrelevant was of de ondernemer in het kader van haar normale handelstransacties, de leaseovereenkomsten afsloot. Het is bij leaseovereenkomsten belangrijk om te kijken of de verschillende banden tussen de betrokken partijen, van juridische, economische en/of persoonlijke aard zijn. Ook is het belangrijk om te kijken of er onder normale commerciële voorwaarden wordt gehandeld. Voorts moet er bij de constatering van misbruik van recht worden "geherdefinieerd", hetgeen inhoudt dat de transacties ongedaan gemaakt moeten worden en de fiscale gevolgen gecorrigeerd, waarbij de transacties die het misbruik vormen fiscaal worden genegeerd.

In hoofdstuk vijf blijkt dat er ook in Nederland leaseconstructies werden opgezet, waarvan de legitimiteit aan de rechter werden voorgelegd. De vonnissen in deze zaken werden echter aangehouden in afwachting op de uitspraak van het Halifax arrest. In afwachting hierop werd wetvoorstel 30 061 ingediend. Dit voorstel zou namelijk voorzien in de verhoging van de maatstaf van heffing naar de normale waarde. Tot op heden is het wetsvoorstel nog niet aangenomen in de Tweede Kamer. Na de uitspraak van het Halifax arrest, heeft het Gerechtshof kenbaar gemaakt dat ondernemers vrij staan in de keuze om een bedrijfsmiddel zelf aan te schaffen of te leasen en dat spreiding van de btw-heffing legaal is. Echter bleek het uit de betreffende constructie behaalde voordeel veel groter te zijn dan redelijkerwijs verwacht had mogen worden. Op grond hiervan heeft het Gerechtshof geoordeeld dat er weldegelijk sprake is van misbruik van recht.

Als laatste komen in deze scriptie ter sprake, de mogelijkheden om een leaseconstructie tegen te gaan. Eén oplossing hiervoor zou kunnen zijn een btw-compensatiefonds, dat binnen de BTW-richtlijn past en niet onder staatssteun valt. Onder dit fonds vallen sectoren die het algemeen belang dienen: scholen en ziekenhuizen. En een andere oplossing is het corrigeren van de kunstmatig lage prijzen (afgesproken tussen partijen) naar de normale waarde, en daarover btw afdragen. Hierdoor zou het opzetten van dergelijke constructies minder aantrekkelijk worden.

Ondanks dat duidelijk is geworden dat leaseconstructies bestreden kunnen worden met het leerstuk ‘misbruik van recht’ is wetvoorstel 30 061 nog van belang.

6.3 Slotconclusie

Een belastingplichtige staat de keuze vrij om een bedrijfsmiddel te leasen of te kopen. Echter is deze vrijheid niet grenzeloos. Er zijn toch wel wat beperkingen waarmee rekening gehouden moet worden, tenminste wil de belastingplichtige niet in aanvaring komen met het strafbaar beginsel: ‘misbruik van recht’.

In deze bachelorescriptie stond daarom ook de volgende probleemstelling centraal:

“Wanneer kwalificeren de zogenoemde ‘leaseconstructies’ met roerende zaken opgezet door niet - aftrekgerechtigden als misbruik van recht? En wat zijn eventuele oplossingen, binnen de richtlijn, om zulke structuren te voorkomen?”

Leaseconstructies van niet-aftrekgerechtigden worden gerekend tot misbruik van recht indien aan de volgende eisen wordt voldaan:

1. Het subjectief vereiste: Uit een geheel van objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel van de gedane transacties beoogt het behalen van een belastingvoordeel (het behalen van een belastingvoordeel hoeft niet het enige doel te zijn, een wezenlijke doel is al voldoende)
2. Het objectief vereiste: Het behaalde belastingvoordeel is in strijd met doel en strekking van de BTW richtlijn

3. Ten aanvulling op het objectief vereiste mag het leasecontract niet in strijd zijn met de bepalingen van de BTW richtlijn (en van de nationale wettelijke regeling). Hiervan is sprake indien de leasevergoeding abnormaal laag wordt gehouden en niet overeenkomt met de normale marktwaarde, waardoor zodoende de verschuldigde omzetbelasting wordt verminderd.
4. Verder vloeit uit het objectief vereiste voort dat erop gelet moet worden of de betrokkenheid van een intermediair bij die transacties er niet toe leidt dat de toepassing van de relevante bepalingen (van de BTW richtlijn) wordt verhinderd.

Ondanks dat na het Halifax arrest is gebleken dat leaseconstructies bestreden kunnen worden met het leerstuk 'misbruik van recht' is het van belang andere oplossingen te bedenken voor dit fenomeen. Omdat het makkelijk is om af te wijken van de letterlijke tekst van dit leerstuk, waardoor belastingplichtigen alsnog in hun opzet slagen met deze opgezette constructies. Een oplossing om het probleem van de opgezette leaseconstructies tegen te gaan zou kunnen zijn het oprichten van een soortgelijk btw compensatiefonds, zoals dat in leven is geroepen in 2003 voor gemeenten en provincies met soortgelijke aftrekbeperkingen. Wegens de aftrek waren zij eerder geneigd activiteiten intern uit te voeren dan extern in te kopen. Dankzij dit fonds hebben zij niet echt een aftrek op voorbelasting, maar kunnen zij wel de verschuldigde btw over het uitbesteed werk vergoed krijgen. Een soortgelijk fonds zou de oplossing kunnen zijn mits het binnen de BTW-richtlijn past en niet kwalificeert als verboden staatssteun. Dit fonds geldt voor branches die het algemeen belang dienen (de medische- of onderwijs sector) en zou gevoed kunnen worden uit de algemene belastingopbrengsten. Een ander oplossing voor dit fenomeen is de objectieve maatstaf van heffing: het corrigeren van de kunstmatige lage tegenprestatie, die wordt gecreëerd door het opzetten van leaseconstructies, naar de normale waarde en waardoor belastingplichtigen btw moeten afdragen over deze waarde. Hierdoor zou het niet langer aantrekkelijk zijn om dergelijke structuren op te zetten.

Literatuurlijst**Literatuur:**

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2010, blz. 184.

Jurisprudentie nationaal:

HR 26 mei 1926, NJ 1926, 723.

HR 8 maart 1961, nr.14368, BNB 1961/133

HR 22 juni 1994, nr. 29870, BNB 1994/307 met noot Simons.

HR 2 oktober 1996, nr. 31 443, BNB 1996/394

HR 28 maart 2001, nr. 35 311, BNB 2001/296

HR 11 februari 2005, nr. 38022 , BNB 2005/223 met annotatie door H.W.M. VAN Kesteren

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

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

Jurisprudentie HvJ EG:

H vJEG 21 september 1988, C-50/87, BNB 995/306

HvjEG 12 juli 1988, nr. C-138 en 139/86

HvJ EG 14 december 2000, C-110/99, BNB 2003/169.

HvJEG 21 februari 2006, C-255/02, BNB 2006/170c

HvJ EG 21 februari 2008, nr. C-425/06, VN 2008/11.17

HvJ EG 26 oktober 2010, nr. C-103/09, BNB 2011/203

Kamerstukken:

Kamerstukken II, 2001/02, 27 293

Kamerstukken II, 2004/05, 30 061

Kamerstukken II, 2006/2007, 30 061