

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

NADRUK VERBODEN

ERASMUS SCHOOL OF ECONOMICS (ESE)

MASTERSCRIPTIE

MISBRUIK VAN RECHT IN DE BTW

‘Een onderzoek naar de mogelijkheid om met de voorgestelde wetswijziging uit 2005 Btw-constructies te bestrijden’

Naam: K.A.J. (Koen) van Gils

Studentnr.: 330861

Begeleider: Drs. P.C.J. Oerlemans

Plaats/datum: Bavel, 24 augustus 2016

Voorwoord

Na het behalen van mijn VWO-diploma, ronde ik - na een kleine uitstap naar de Universiteit van Tilburg - na vier jaar mijn HBO-opleiding Bedrijfseconomie af. Getriggerd door een enthousiaste docent Belastingrecht besloot ik de stap te wagen en nog twee jaar door te studeren binnen het domein dat mij zo goed lag; het belastingrecht.

De opleiding Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam heeft mij meer gebracht dan vooraf gedacht. Het voelt als een voorrecht om twee jaar lang binnen deze omgeving te hebben mogen gedijen. Naast de leerzame (hoor)colleges en de vele studie-uren, bracht de opleiding een zeer prettige mix aan kritische, leergierige studenten met een open en prettige houding naar elkaar.

Bij iedere fiscaal econoom beginnen de neushaartjes bij het horen van fiscale constructies te trillen, is het niet om de mazen in de wet op te zoeken, dan is het wel om de mazen in de wet te dichtten. Zo werd ook ik gegrepen door dit onderwerp tijdens een gastcollege verzorgd door mr. J.H.M. Heezen tijdens het verdiepende omzetbelastingvak ‘Capita Selecta Europese Btw en andere indirecte belastingen’. Daarmee was mijn scriptieonderwerp - misbruik van recht binnen de Btw - gekozen.

Nu, Augustus 2016, ligt hij hier dan, mijn masterscriptie Fiscale Economie; het slotstuk van twee intensieve, zeer leerzame jaren aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Voor mij een mooi moment om terug te kijken en een aantal personen te bedanken.

Mijn ouders, als mijn grootste sponsors, maar gelukkig ook zoveel meer; een fijn thuis waarin altijd het vertrouwen is uitgesproken in hetgeen ik doe, bedankt voor alles.

Mijn tweelingbroer Bas, je bent en blijft mijn grote voorbeeld, niet alleen als het om werken, maar misschien nog wel meer als het om ontspannen gaat.

Afstudeerbegeleiders HBO Bedrijfseconomie, de heer Hoezen voor zijn energieke en levendige colleges die mij hebben geprikkeld om door te studeren in het fiscale, de heer Halve voor zijn kritische blik die ik (voor een deel) heb mogen overnemen. Geen onbelangrijke eigenschap naar mijn mening; succes zit in de details, zo ook voor een fiscalist.

De heer Oerlemans voor zijn begeleiding tijdens het schrijven van deze scriptie. Een man naar mijn hart; een uitgesproken mening over elk onderwerp, aangevuld met een dosis humor, maar wel altijd met beide benen op de grond. Een praktijkman in hart en nieren, die zich zelfs als digibeet met gemak staande houdt in de fiscale wereld.

Mijn huidige werkgever 3P Quality Services, twee jaar lang ben ik met open armen ontvangen, de koffie - of in mijn geval het water - stond altijd klaar en niets was te veel. Ongelofelijk veel dank voor jullie flexibiliteit en meer dan prettige samenwerking.

Mijn toekomstige werkgever BDO, vestiging Breda, dank voor het gestelde vertrouwen en vooruitlopend op een vruchtbare samenwerking.

Mijn vriendin, lieve Iris, dankjewel voor je onvoorwaardelijke steun, ook op de momenten dat ik meer in gedachten verzonken, dan aanwezig was. Jij bent de reden dat ik doorzette op de momenten dat ik het even niet meer zag zitten. Op naar een prachtige toekomst samen, met binnenkort ons eigen plekje.

Ik sluit af met een quote die ik tegen kwam tijdens mijn scriptieonderzoek, nogmaals dank voor alles:

“Als ik dat wat ik van jullie heb mogen ontvangen ook maar in enige mate heb kunnen teruggeven, dan zit het met jullie wel goed.”¹

Of, zoals wij het in Bavel zeggen:

“Da ge bedankt zijt da witte!”

Koen van Gils,

Bavel, 24 augustus 2016

¹ Van Norden, ‘De performance van de BTW’, Tilburg, PrismaPrint: 2014, ISBN: 978-94-6167-189-9, p. 44.

Inhoudsopgave

VOORWOORD	III
INHOUDSOPGAVE	V
AFKORTINGEN	VII
1 INLEIDING	1
1.1 Aanleiding	1
1.2 Probleemstelling	5
1.3 Afbakening van het onderzoek	6
1.4 Onderzoeksmethode	6
1.5 Toetsingskader	7
1.6 Belang van het onderzoek	8
1.7 Onderzoeksopzet	9
2 ALGEMENE BEGINSELEN EN VORMGEVING VAN DE OMZETBELASTING	11
2.1 Inleiding	11
2.2 Geschiedenis van de omzetbelasting	11
2.3 Het rechtskarakter van de omzetbelasting	13
2.4 Systeem van heffing	17
2.5 Deelconclusie	20
3 (EUROPEES-)RECHTELIJKE KADER	22
3.1 Inleiding	22
3.2 Recht	22
3.3 Invloed van het Europese recht	27
3.4 Rechtsregels	32
3.5 Rechtsbeginselen	34
3.6 Deelconclusie	38
4 WERKING VAN DE OMZETBELASTING; KERNONDERDELEN	40
4.1 Inleiding	40
4.2 Ondernemerschap	40
4.3 Belaste prestaties	43
4.4 Maatstaf van heffing	44
4.5 Aftrek van voorbelasting	47
4.6 Vrijstellingen	50
4.7 Deelconclusie	55
5 BTW-CONSTRUCTIES	57
5.1 Inleiding	57
5.2 Reden totstandkoming Btw-constructies	57
5.3 De vormgeving van Btw-constructies	59
5.4 Constructiescharnierpunten	66
5.5 Deelconclusie	68
6 LEERSTUK MISBRUIK VAN RECHT	69
6.1 Inleiding	69
6.2 Toepasbaarheid leerstuk misbruik van recht in de omzetbelasting	69
6.3 Introductie leerstuk misbruik van recht door het HvJ EU	77
6.4 Ontwikkeling misbruik van recht door het HvJ EU na Halifax	83
6.5 Deelconclusie	88
7 VOORSTEL WIJZIGING VAN DE WET OP DE OMZETBELASTING (APRIL 2005)	91
7.1 Inleiding	91
7.2 Argumenten voor de invoering van het wetsvoorstel uit 2005	91
7.3 Inhoud van het voorstel van de wetswijziging	92

7.4	Europeesrechtelijke houdbaarheid van de wijzigingen	96
7.5	Deelconclusie	100
8	VERGELIJKING LEERSTUK MISBRUIK VAN RECHT EN HET WETSVOORSTEL	101
8.1	Inleiding	101
8.2	Overeenkomend met Europese rechtsbeginselen - wetsvoorstel	101
8.3	Doeltreffendheid van bestrijding	106
8.4	Samenloop wetsvoorstel en leerstuk misbruik van recht	127
8.5	Deelconclusie	128
9	CONCLUSIE	131
	LITERATUURLIJST	135
	BIJLAGE 1 VRIJSTELLINGEN IN DE OMZETBELASTING	141
	BIJLAGE 2 EFFECTIVITEIT WETSVOORSTEL	144
	BIJLAGE 3 EFFECTIVITEIT LEERSTUK MISBRUIK VAN RECHT	149

Afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
Art.	Artikel
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
BTW	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn van de Raad va 28 november 2006, 2006/112/EG, betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, pbEU 2006, L 347, zoals laatstelijk gewijzigd op 12 februari 2008, pbEU 2008, L 44 (i.w.tr. 01-01-2015).
Btw-uitvoerings- verordening	Uitvoeringsverordening van de Raad van 15 maart 2011, 2011/282/EU, houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2011, L 77, zoals laatstelijk gewijzigd op 7 oktober 2013, pbEU 2013, L 284 (i.w.tr. 15-11-2013).
BW	Burgerlijk Wetboek
ECLI	European Case Law Identifier
EEG	Europese Economische Gemeenschap
Eerste Richtlijn	Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten op het gebied van de omzetbelasting (richtlijn 67/227/EEG)
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
FED	Fiscaal Weekblad FED
FF	Forfaitair Fiscaal Studenten Maandblad
Hfdst	Hoofdstuk
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
IB	Inkomstenbelasting
KB	Koninklijk Besluit
LJN	Landelijk Jurisprudentie Nummer
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
MvT	Memorie van Toelichting

NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Nr.	Nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
OB	Omzetbelasting
P.	Pagina
Par.	Paragraaf
Prestaties	Het leveren van goederen en/of het verlenen van diensten
Rb.	Rechtbank
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
TFB	Tijdschrift Formeel Belastingrecht
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet BRV	Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970
Wet IB	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet PO	Wet op het primair onderwijs
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet VO	Wet op het voortgezet onderwijs
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Belastingontwijking is van alle tijden², om deze problematiek te illustreren trap ik af met een praktisch en aansprekend voorbeeld; ontwijking van de ‘vensterbelasting’.³

In de zeventiende en de negentiende eeuw werd er in verschillende Europese landen, waaronder Nederland, een vermogensbelasting geheven. Het betrof een belasting naar draagkracht, wat wil zeggen: ‘de sterkste schouders dragen de zwaarste lasten’. Om dit te bewerkstelligen werd het vermogen, en daarmee de draagkracht, van een belastingplichtige afgeleid uit het aantal ramen dat in de woning aanwezig was. Dat de vermogensbelasting als bijnaam ‘vensterbelasting’ kreeg zal dan ook niet verbazen.

Op het eerste oog lijkt de ‘vensterbelasting’ effectief en efficiënt. Het doel - belastingheffing naar draagkracht - lijkt op een eenvoudige wijze - tellen van het aantal ramen in een woning - te worden gerealiseerd.

De efficiënte wijze van heffen staat buiten kijf, daar de belastinginner enkel het aantal ramen hoeft te tellen. De belasting bleek echter maar in beperkte mate in staat om zijn beoogde doel te bereiken. Het bleek namelijk niet alleen eenvoudig voor de overheid om de omvang van de verschuldigde belasting vast te stellen, het bleek tevens betrekkelijk eenvoudig voor belastingplichtigen om de belasting te ontwijken. Het rechtstreekse verband tussen het aantal ramen en de verschuldigde belasting leidde er toe dat belastingplichtigen rond de jaarlijkse periode van belastinginning hun ramen dichtmetselden.

Buiten de vraag of de handelingen van de belastingplichtigen in voorgaand voorbeeld moreel verwerpelijk zijn, staat de vraag open of het belastingplichtigen is toegestaan op een dergelijke wijze te handelen. Enerzijds wordt belastingheffing gefrustreerd, namelijk door het verbloemen van de werkelijke draagkracht, anderzijds is een belastingplichtige vrij in de keuze omtrent het aantal gewenste ramen in zijn woning. Een moeilijke afweging dient zich in dergelijke gevallen dus aan.

De hiervoor uiteengezette belastingontwijking binnen de vermogensbelasting, blijft ook andere belastingwetten niet bespaard. Zo kent ook de Btw⁴ een ruime geschiedenis op dit

² Zijlstra, ‘Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting’, WFR 2011/167, par. 1.

³ Het voorbeeld is ontleend aan het artikel ‘Is het immoreel om binnen de regels te werken?’ geschreven door Visser in FF 2013/237.

⁴ Btw en omzetbelasting worden in deze scriptie - indien niet uitdrukkelijk anders vermeld - als synoniemen gebruikt ondanks dat dit theoretisch onjuist is. Theoretisch bezien is de Btw slechts een heffingsystematiek; een

gebied. Sinds het eind van de jaren tachtig van de vorige eeuw wordt er melding gemaakt van belastingplichtigen en hun adviseurs die naar mogelijkheden zoeken om omzetbelasting te ontwijken om daarmee de Btw-druk te beperken.⁵

Na het voorbeeld van de ‘vensterbelasting’ en de constatering dat binnen de Btw ook sinds geruime tijd belastingontwijking plaatsvindt, nu allereerst terug naar de basis. Waarom zijn er überhaupt belastingen?

In een samenleving neemt de overheid een centrale plaats in. De overheid heeft als doel om zowel de belangen van het individu, als die van de groep als geheel, te bewaken. De aanwezigheid van een overheid is noodzakelijk, in die zin dat het voorziet in algemene voorzieningen en uitvoering geeft aan publieke taken⁶ die het welzijn van het individu dienen, maar die niet op een dergelijk niveau zouden bestaan wanneer eenieder volgens eigenbelang zou handelen.⁷

Voor het verschaffen van genoemde algemene voorzieningen dient de overheid te beschikken over eigen (financiële) middelen. Het middel dat de overheid gebruikt om eigen middelen ter beschikking te krijgen, wordt in de moderne maatschappij aangeduid als belastingheffing.

Het reeds aangehaalde voorbeeld van de vensterbelasting mag duidelijk maken dat belastingontwijking binnen de wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) in deze scriptie centraal staat. Naast belastingontwijking onderscheidt Merks⁸ belastingontduiking en belastingplanning als gedragstypen van belastingplichtigen. Daar het onderscheid tussen deze gedragstypen niet altijd even duidelijk is, worden zij om die reden hieronder uiteengezet.⁹

(1) Belastingontduiking. Dit gedragstype wordt gekenmerkt door het doelbewust, onrechtmatig handelen, waarbij minimalisering van de belastingdruk wordt bereikt middels overtreding van de wet. Een voorbeeld van belastingontduiking betreft het niet, of voor een te laag bedrag, aangeven van omzetten waarover omzetbelasting moet worden afgedragen.¹⁰

wijze waarop een omzetbelasting kan worden geheven (Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst 1 par. 1.1).

⁵ Braun, ‘Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting’, *Cursus Belastingrecht*, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, OB.2.4.4.K.a.

⁶ Bijvoorbeeld voorzieningen van praktische of economische aard (bestrating, riolering), voorzieningen op humanistische grondslag (zorg, onderwijs, kunst), of min of meer abstracte voorzieningen (rechtsorde, buitenlandse politiek).

⁷ Nellen, ‘Een hongerige hond kun je niets verwijten’, *FF* 2013/237.

⁸ Merks, ‘Belastingontduiking, -ontwijking en -planning: Deel 1’, *MBB* 2006/9.

⁹ Zo merkt onder andere A-G Van Hilten op dat de grens tussen “*een bonafide keuze voor een minder belasting kostende structuur en een malafide opzet*” niet helemaal scherp is (Conclusie A-G Van Hilten van 10-02-2012, nr. 08/05317, *BNB* 2012/127, punt 6.2.8.). Zie ook Vereniging voor Belastingwetenschap, ‘Rapport 256 - Misbruik van recht’, 2016, ISBN: 978-90-825-275-6, p. 8.

¹⁰ Nellen, ‘Een hongerige hond kun je niets verwijten’, *FF* 2013/237, par. 2.1.

Omdat in strijd met de wet wordt gehandeld, wordt belastingontduiking ook wel aangemerkt als belastingfraude.

(2) Belastingontwijking. Binnen dit gedragstype handelt de belastingplichtige in overeenstemming met de letterlijke tekst van de wet, maar niet in overeenstemming met de geldende normen, zoals doel en strekking van diezelfde wet. Van belastingontwijking is bijvoorbeeld sprake indien een niet-aftrekgerechtigde¹¹ door middel van een Btw-constructie toch (een groot gedeelte van) de Btw-vooraftrek weet te realiseren.¹² Voorgenoemde belastingontwijking tracht de overheid onder andere te bestrijden met het leerstuk misbruik van recht.

(3) Belastingplanning. Dit gedragstype kenmerkt zich door gedrag dat in overeenstemming is met de letterlijke tekst van de wet, en waarbij tevens in overeenstemming wordt gehandeld met de geldende normen, zoals doel en strekking van de wet.¹³ Het gedragstype belastingplanning valt dan ook niet onder de noemer ongewenst gedrag. Van belastingplanning is bijvoorbeeld sprake, indien een belastingplichtige kiest voor leasing in plaats van koop bij de aanschaf van een bedrijfsmiddel. De Btw die drukt op het bedrijfsmiddel wordt op die manier (legaal) uitgesteld. De omzetbelasting komt namelijk pas tot uitdrukking op het moment dat leasebedragen door de lessor aan de lessee in rekening worden gebracht.¹⁴

De scheidslijn tussen belastingplanning en de ongewenste vorm van belastingontwijking is in de praktijk veelal moeilijk te maken. Dit blijkt ook uit het feit dat een belastingplichtige in beginsel vrij is om de fiscaal gunstigste weg te kiezen, maar dat aan die vrijheid wel een bepaalde grens zit.¹⁵ Van misbruik van recht is alleen sprake als die laatst genoemde grens wordt overschreden. Soltysik geeft deze moeilijke scheidslijn als volgt weer:

“Het recht houdt op waar misbruik begint. De vraag is echter waar misbruik begint en het recht ophoudt.”¹⁶

Zoals reeds besproken is het de taak van de overheid om zowel het belang van het individu, als het belang van de groep als geheel te bewaken. Het mag dan ook niet verbazen dat de

¹¹ Zoals een school of een ziekenhuis, zie hieromtrent paragraaf 4.5, 4.6 en 5.2 van dit onderzoek.

¹² Nellen, ‘Een hongerige hond kun je niets verwijten’, FF 2013/237, par. 2.2.

¹³ Nellen, ‘Een hongerige hond kun je niets verwijten’, FF 2013/237, par. 2.3.

¹⁴ Zie Minkenbergh, ‘Misbruik van recht in de omzetbelasting na Halifax’, FF 2006/165 en HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (Weald Leasing), BNB 2011/203, r.o. 31-34.

¹⁵ HvJ EU 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland), BNB 2011/213, r.o. 53-54.

¹⁶ Soltysik, ‘Misbruik van recht en sportaccommodaties’, NTFR-B 2015/7.

overheid wenst op te treden¹⁷ tegen belastingbesparende constructies waarmee belastingplichtigen omzetbelasting trachten te ontwijken.

Om fiscaal onwenselijk gedrag te bestrijden staat de overheid onder andere antimisbruik-, reparatiewetgeving en het leerstuk misbruik van recht ter hand. Het in stelling brengen van dit laatste leerstuk bracht de overheid binnen de omzetbelasting in het verleden nog niet de gewenste successen.¹⁸ Daarom kwam in 1995 wetgeving¹⁹ tot stand, waarmee oneigenlijk gebruik van de optie voor belaste verhuur door beperkt aftrekgerechtigden werd tegen gegaan.²⁰ Constructies met betrekking tot roerende zaken bleven echter langer mogelijk, omdat zij door voorgaande antimisbruikwetgeving niet werden getroffen.²¹ Hierdoor zag Nederland zich, net als een aantal andere lidstaten van de Europese Unie, in de loop der tijd in toenemende en omvangrijke maten geconfronteerd worden met Btw-constructies. Daarom is op 1 april 2005 het wetsvoorstel ‘Wijziging van de Wet OB 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken’²² (hierna: het wetsvoorstel of het wetsvoorstel uit 2005) naar de Tweede Kamer gestuurd.²³

Nog voor het wetsvoorstel definitief kon worden aangenomen kwam er echter baanbrekende jurisprudentie van het HvJ EU. In het arrest Halifax²⁴ van 21 februari 2006 oordeelde het HvJ EU namelijk voor het eerst dat het leerstuk misbruik van recht ook kon worden toegepast binnen de omzetbelasting.²⁵ De specifieke uitwerking van het leerstuk werd daarbij door het HvJ EU overgelaten aan de nationale rechter.²⁶

In het licht van de uitspraak van het HvJ EU werden er met betrekking tot het wetsvoorstel in het Nader Verslag vragen gesteld omtrent het wetsvoorstel. Zo vroegen leden van de fracties van het CDA en de VVD zich af of de richtlijn in samenhang met de bestaande nationale wetgeving in het licht van het arrest Halifax niet reeds voldoende mogelijkheden boden om

¹⁷ Zie bijvoorbeeld Brief Staatssecretaris van Financiën, 7 november 2012, waarin de staatssecretaris aangeeft fiscale constructies, bedoeld om Btw te besparen, bij scholen zeer ongewenst acht (V-N Vandaag 2012/2819) en Brief Staatssecretaris van Financiën, 22 december 2010, waarin de staatssecretaris aangeeft het ontwijken van Btw-heffing op de in beginsel met Btw belaste inkopen door financiële instellingen niet acceptabel acht.

¹⁸ Hoewel het HvJ EU (arrest Gemeente Leusden) en de Hoge Raad het leerstuk misbruik van recht nooit expliciet uitsloten, werd het leerstuk voor 2006 nog nooit binnen de omzetbelasting toegepast. In de fiscale wetenschap werd steeds aangenomen dat het objectieve en economische karakter van de omzetbelasting geen ruimte zou laten voor de toepassing van misbruik van recht (Kamerstukken II 2006-2007, 30 061, nr. 11, p. 2).

¹⁹ Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1986, Stb. 659.

²⁰ Nellen, ‘Een hongerige hond kun je niets verwijten’, FF 2013/237.

²¹ Braun, ‘Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigators.nl, OB.2.4.4.K.c1.

²² Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 2.

²³ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 3.

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

²⁵ Op dit moment wordt volstaan met de constatering dat misbruik van recht toepassing kan vinden binnen de omzetbelasting. De voorwaarden waaronder dit kan, zullen later in dit onderzoek uiteen worden gezet.

²⁶ Minkenberg, ‘Misbruik van recht in de omzetbelasting na Halifax’, FF 2006/165.

het beoogde doel van het wetsvoorstel te verwezenlijken. Zij vroegen zich daarbij af in hoeverre het wetsvoorstel nog noodzakelijk was en niet ingetrokken kon worden.²⁷

De staatssecretaris gaf in zijn reactie aan dat de behandeling van het wetsvoorstel zou worden stilgelegd. Nu het arrest Halifax gewezen was, hoopte de regering op een belangrijke en duidelijke uitspraak van de Hoge Raad over de feitelijke toepassing van het leerstuk misbruik van recht in de omzetbelasting in relatie tot de bestrijding van Btw-constructies. De regering hoopte met een uitspraak van de Hoge Raad duidelijkheid voor de belastingdienst te verkrijgen over het toekomstige ‘speelveld’ ter zake van de reikwijdte en toepasbaarheid van dit leerstuk in de Nederlandse praktijk. Pas hierna kon volgens de staatssecretaris een goede afweging worden gemaakt over de verhouding tussen de feitelijke implicaties voor de Nederlandse praktijk en de relatie daarvan met het onderhavige wetsvoorstel. Tot intrekking van het wetsvoorstel wenste de staatssecretaris nog niet over te gaan, omdat hij verwachtte dat van het aanhouden van het wetsvoorstel een zekere preventieve werking uit zou blijven gaan.²⁸

Nadien werd er nog eenmaal melding gemaakt van het wetsvoorstel. In het advies van de Raad van State betreffende de overige fiscale maatregelen 2013 werd er op 23 oktober 2012 gesteld dat het kabinet het wetsvoorstel vanwege ontwikkelingen in de jurisprudentie overwoog in te trekken.²⁹ Tot op heden heeft die intrekking echter nog niet plaatsgevonden. Dit ondanks dat de Hoge Raad op 10 februari 2012 voor het eerst tot misbruik van recht in de omzetbelasting concludeerde.³⁰

1.2 Probleemstelling

Anno 2016, tien jaar na het verschijnen van het arrest Halifax, vier jaar na het verschijnen van het eerste arrest van de Hoge Raad waarin tot misbruik van recht werd geconcludeerd en een grote hoeveelheid jurisprudentie op het gebied van misbruik van recht later, is het mijns inziens mogelijk om de afweging te maken over de verhouding tussen de feitelijke implicaties van het leerstuk misbruik van recht voor de Nederlandse rechtspraak en de relatie daarvan met het wetsvoorstel uit 2005.³¹

²⁷ Kamerstukken II 2005-2006, 30 061, nr. 9, p. 1.

²⁸ Kamerstukken II 2006-2007, 30 061, nr. 11, p. 2.

²⁹ Staatscourant 2012 nr. 21166, V-N 2012/49.7.

³⁰ HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, *BNB* 2012/127 en HR 10 februari 2012, nr. 09/03203, *BNB* 2012/128.

³¹ In zijn brief van 4 november 2010 gaf de staatssecretaris aan dat naar verwachting in de loop van 2011 de jurisprudentie inzake misbruik van recht voldoende zou zijn uitgekristalliseerd om conclusies te kunnen trekken over de gevolgen voor het wetsvoorstel. Daarbij gaf de staatssecretaris aan om op dat moment - als de gevolgen duidelijk zijn - de Kamer nader te informeren. Tot op heden heeft de staatssecretaris aan deze belofte nog geen gehoor gegeven (Brief staatssecretaris van Financiën van 4 november 2010, kenmerk AFP/2010/549 M).

Voorgaande leidt dan ook tot de volgende probleemstelling:

“Moet het wetsvoorstel uit 2005 in verband met de bestrijding van Btw-constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsnog worden geïmplementeerd, of moet deze worden ingetrokken, dan wel te worden aangepast, gezien de ontwikkeling van het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie?”

1.3 Afbakening van het onderzoek

Het onderzoek richt zich alleen op belastingontwijking binnen de Wet OB. Belastingontduiking in de vorm van fraude behoort uitdrukkelijk niet tot het onderzoeksdomein van deze scriptie. Daarnaast beperkt dit onderzoek zich tot de Wet OB en de daarmee samenhangende (Europese) Richtlijn betreffende belasting over de toegevoegde waarde³² (hierna: Btw-richtlijn), belastingontwijking binnen andere belastingwetten behoort niet tot dit onderzoek. Verwijzingen naar andere belastingwetten zullen zich daarom slechts in beperkte mate voordoen. Dit zal alleen het geval zijn indien het algemene beginselen of uitspraken betreft die niet beperkt zijn tot die specifieke belastingwet waarop de uitspraak betrekking heeft, of als een vergelijking met een begrip uit een andere belastingwet wordt gemaakt. Daarnaast strekt het onderzoek van deze scriptie zich niet verder uit dan het onderzoeken van het leerstuk Misbruik van recht en het wetsvoorstel uit 2005 als mogelijkheden om te komen tot bestrijding van Btw-constructies met betrekking tot (on)roerende zaken. Andere mogelijke bestrijdingsvormen zullen uitdrukkelijk niet worden onderzocht.

Daarnaast vallen constructies die samenhangen met ‘vaste inrichting / hoofdhuis-problematiek’ buiten het bestek van het onderzoek, alsmede grensoverschrijdende Btw-constructies.

Daar waar in dit onderzoek wordt gesproken over Btw-constructies wordt daaronder verstaan: een samenstel van (rechts)handelingen dat er op is gericht een Btw-voordeel te behalen dat niet zou zijn behaald als geen gebruik was gemaakt van de voorgenoemde (rechts)handelingen.

1.4 Onderzoeksmethode

Het onderzoek wordt gedaan op basis van literatuuronderzoek, analyse van relevante jurisprudentie en analyse van de parlementaire geschiedenis.

³² Volledige naam: Richtlijn van de Raad van 28 november 2006, 2006/112/EG, betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, pbEU 2006, L 347, zoals laatstelijk gewijzigd op 12 februari 2008, pbEU 2008, L 44 (i.w.tr. 01-01-2015).

Het onderzoek naar de reikwijdte van het leerstuk misbruik van recht wordt verricht door middel van een literatuuronderzoek, waarbij de artikelen uit de fiscale week- en maandbladen³³ en het commentaar van de redacties van verschillende (digitale) fiscale databanken³⁴ centraal zullen staan. Daarnaast zal de relevante jurisprudentie van het HvJ EU en de Hoge Raad op het gebied van misbruik van recht worden geanalyseerd.

De reikwijdte van het wetsvoorstel uit 2005 wordt onderzocht middels een analyse van de parlementaire geschiedenis en de commentaren die daarop in de fiscale literatuur zijn geleverd.

Het onderzoek naar Btw-constructies die voor komen, worden onderzocht aan de hand van literatuuronderzoek en analyse van de parlementaire geschiedenis. Het benaderen van fiscaal adviseurs om, aan de hand van interviews of enquêtes, gebruikte constructies boven tafel te krijgen, lijkt mij bijzonder ineffectief. Dit omdat een fiscaal adviseur baat heeft bij het verborgen houden van Btw-constructies.³⁵

1.5 Toetsingskader

De beantwoording van de probleemstelling vindt plaats op basis van de volgende criteria:

- Algemene Europese rechtsbeginselen: in welke mate doet het wetsvoorstel recht aan de algemene Europese rechtsbeginselen. De toetsing van dit criterium vindt plaats op kwalitatieve gronden. Dit kwalitatieve oordeel wordt daarbij onderbouwd op objectieve gronden door bestudering van zowel de algemene Europese rechtsbeginselen als het wetsvoorstel uit 2005. Een toetsing van het leerstuk misbruik van recht aan de Europese rechtsbeginselen is niet nodig, omdat dit leerstuk is ontwikkeld door het HvJ EU en daardoor in overeenstemming is met de Europese rechtsbeginselen.
- Doeltreffendheid: in welke mate draagt het middel (leerstuk misbruik van recht c.q. het wetsvoorstel) bij aan de realisatie van het beoogde doel, te weten: het tegen gaan van Btw-constructies die leiden tot belastingontwijking. Een kwantitatieve toetsing van dit criterium is mogelijk, omdat per constructie kan worden bepaald of het middel er in slaagt belastingontwijking te voorkomen.

³³ Zoals WFR, MBB, FF, NTFR, TFO, etc.

³⁴ Zoals Kluwer Navigator en NDFR.

³⁵ Dit blijkt ook uit de constatering dat het meestal enkele jaren duurt voordat constructies door de belastingdienst worden gesignaleerd (Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 4).

Het gebruik van meerdere criteria betekent dat een weging van deze criteria plaats moet vinden om de probleemstelling te kunnen beantwoorden. Het is wenselijk om het wetsvoorstel alsnog te implementeren als deze in overeenstemming is met de Europeesrechtelijke rechtsbeginselen en daarnaast tevens doeltreffend is in de bestrijding van Btw-constructies. Het wetsvoorstel mag daarbij echter niet verder gaan dan het leerstuk misbruik van recht, omdat het anders situaties zou treffen waarvan het HvJ EU en de Hoge Raad van mening zijn dat van misbruik geen sprake is. Blijkt op basis van voorgaande dat het niet wenselijk is om het wetsvoorstel alsnog te implementeren, dan luidt de conclusie dat het wetsvoorstel moet worden ingetrokken, dan wel te worden aangepast.

1.6 Belang van het onderzoek

Het wetenschappelijke belang van deze scriptie wordt middels twee verschillende invalshoeken onderbouwd. Beide invalshoeken tonen aan dat belastingontwijking binnen de Wet OB zo veel als mogelijk moet worden voorkomen.

Vanuit de sociaal/economische invalshoek dient belastingontwijking bestreden te worden om twee redenen. Allereerst gaat het gebruik van Btw-constructies door belastingontwijkers ten koste van de inkomsten die de overheid binnenkrijgt. Minder inkomsten voor de overheid leidt ofwel tot minder uitgaven aan maatschappelijke voorziening, dan wel tot een verhoging van belastingtarieven of verbreding van de belastinggrondslag. Hieruit blijkt dat belastingontwijking door het opzetten van Btw-constructies met name ten koste gaat van de niet-ontwijkende belastingplichtigen in de samenleving. Daarnaast leidt de mogelijkheid tot het ontwijken van omzetbelasting tot gedragsverstoringen, die vervolgens leiden tot economische verstoringen.³⁶ Deze economische verstoring kan als volgt worden geïllustreerd: belastingadviseurs en notarissen worden ingeschakeld om constructies op te tuigen en entiteiten op te richten. Deze diensten leveren geen reële bijdrage aan de economie, in die zin dat deze economische factoren in de afwezigheid van constructies op een andere manier ingezet hadden kunnen worden. Vanuit sociaal/economisch opzicht dient belastingontwijking te worden tegengegaan. Dit onderzoek beoogt daar een bijdrage aan te leveren.

³⁶ Een belasting is alleen dan niet-verstorend als er niets is wat een belastingplichtige kan doen om zijn belastingverplichting te veranderen (Stiglitz, 'Economics of the public sector', W.W. Norton & Company, New York / London: 2000, p. 462).

Vanuit de politiek/economische invalshoek refereer ik aan het rapport van de Studiecommissie Belastingstelsel ‘Continuïteit en vernieuwing’ uit 2010³⁷. De studiecommissie werd ingesteld om een mogelijke herziening van het (gehele) Nederlandse belastingstelsel te onderzoeken. Volgens het rapport kan een meer solide belastingstelsel worden gecreëerd door het aandeel van de Btw in de totale belastingopbrengsten te verhogen. De studiecommissie ziet in de Btw namelijk een solide belasting, omdat deze voornamelijk drukt op de particuliere eindconsument. Het uitgavenpatroon van deze eindconsument is volgens de studiecommissie in de regel stabiel dan bijvoorbeeld de winstontwikkeling van bedrijven. Van der Paardt en Sparidis³⁸ stellen, mijns inziens terecht, een kritische kanttekening bij het stabiele karakter van de Btw. Het Btw-stelsel staat volgens hen namelijk sterk onder druk door de toenemende fraude bij de afdracht en teruggaaf van Btw. Cijfers die zij daarbij aanhalen omvatten geschatte schadeposten voor de EU als geheel van € 100 miljard per jaar en worden voor Nederland op minimaal € 1 miljard geschat. Voor wat betreft belastingontwijking wordt de schade voor Nederland op € 100 miljoen geschat.³⁹ Duidelijk hierdoor is dat de aanbeveling van de studiecommissie alleen serieus overwogen kan worden als Btw-fraude, maar ook Btw-ontwijking kan worden tegengegaan. Dit onderzoek beoogt op dit laatste punt een bijdrage te leveren.

Het praktische belang van deze scriptie uit zich met name op het gebied van het leerstuk misbruik van recht. De grote hoeveelheid aan geschreven literatuur en jurisprudentie die op dit onderwerp reeds is verschenen, maakt het onderwerp tot een fiscaal doolhof waarin maar weinigen, zonder enige moeite, de uitgang weten te vinden. Uit praktisch oogpunt zal dit onderzoek dan ook leiden tot een ‘stand van zaken’ met betrekking tot het leerstuk misbruik van recht.

1.7 Onderzoeksopzet

Om tot de beantwoording van de probleemstelling te komen, zullen de volgende deelvragen worden onderzocht.

Hoofdstuk 2: ‘Op welke algemene beginselen is de omzetbelasting gebaseerd en op welke wijze is deze belasting vormgegeven?’ Daarbij wordt onderzoek verricht naar de

³⁷ Rapport van de Studiecommissie Belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel, Den Haag: 7 april 2010, te raadplegen via Redactie NTFR, ‘Rapport van de Studiecommissie Belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel’, NTFR 2010/877.

³⁸ Van der Paard en Sparidis, ‘Studiecommissie belastingstelsel: een toekomstvisie voor de btw en de overdrachtsbelasting’, MBB 2010/07-08.

³⁹ Zie Wolf, ‘Hoe hoort het eigenlijk als BTW-betaler?’, WFR 2005/676 en Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 24.

totstandkoming, het rechtskarakter en het systeem van heffing van de omzetbelasting. Op basis van dit onderzoek kunnen doel en strekking van de omzetbelasting worden bepaald.

Hoofdstuk 3: ‘Wat is ‘recht’ en wat is de invloed van het Europese recht op de omzetbelasting?’ Daarbij wordt onderzoek verricht naar het begrip ‘recht’, naar de algemene doorwerking van Europese recht op de nationale belastingen en naar de rechtsregels en (Europese) rechtsbeginselen die aan de Nederlandse omzetbelasting ten grondslag liggen. Dit onderzoek maakt duidelijk welke rechtsbeginselen binnen de omzetbelasting een belangrijke rol spelen en op welke wijze het Europese recht doorwerkt naar de nationale bepalingen inzake de omzetbelasting.

Hoofdstuk 4: ‘Op welke wijze is de heffing van omzetbelasting middels de Wet OB en de Btw-richtlijn vormgegeven?’ In dit hoofdstuk wordt onderzoek verricht naar de kernonderdelen die een rol spelen bij de heffing van omzetbelasting. In dit hoofdstuk wordt duidelijk wanneer een belastingplichtige een aftrekrecht verkrijgt en wordt duidelijk welke invloed vrijstellingen hebben op het optuigen van Btw-constructies.

Hoofdstuk 5: ‘Welke soorten Btw-constructies kunnen er worden onderscheiden?’ In dit hoofdstuk wordt onderzoek verricht naar de reden achter de totstandkoming van Btw-constructies en wordt onderzocht in welke vorm Btw-constructies zich voordoen.

Hoofdstuk 6: ‘Wat houdt het leerstuk misbruik van recht in, zoals dat is ontwikkeld door het HvJ EU?’ In de eerste plaats wordt stilgestaan bij de discussie die in het verleden in de fiscale literatuur werd gevoerd omtrent de vraag of misbruik van recht überhaupt kan worden toegepast binnen de omzetbelasting. Vervolgens wordt onderzoek verricht naar de reikwijdte van het leerstuk zoals dat is vormgegeven door het HvJ EU vanaf het arrest Halifax in 2006.

Hoofdstuk 7: ‘Wat zijn de argumenten voor het indienen van het wetsvoorstel uit 2005 en op welke wijze is dit wetsvoorstel vormgegeven?’ Na een onderzoek naar de argumenten voor de invoering van het wetsvoorstel wordt onderzocht op welke specifieke punten het wetsvoorstel de Wet OB tracht te wijzigen en of deze voorgestelde wijzigingen Europeesrechtelijke houdbaar zijn.

Hoofdstuk 8: ‘In welke mate stemt het wetsvoorstel overeen met de Europese rechtsbeginselen en in welke mate zijn het wetsvoorstel en het leerstuk misbruik van recht doeltreffend in het bestrijden van Btw-constructies?’ Na dit onderzoek kan de probleemstelling worden beantwoord.

Hoofdstuk 9: ‘Hoe luidt de conclusie op de probleemstelling?’ In dit hoofdstuk wordt de probleemstelling aan de hand van het onderzoek dat heeft plaatsgevonden in de voorgaande hoofdstukken beantwoord.

2 Algemene beginselen en vormgeving van de omzetbelasting

2.1 Inleiding

De deelvraag die in dit hoofdstuk wordt beantwoord, is: ‘Op welke algemene beginselen is de omzetbelasting gebaseerd en op welke wijze is deze belasting vormgegeven?’ Voor de beantwoording van deze vraag wordt binnen dit hoofdstuk onderzoek verricht naar de totstandkoming, het rechtskarakter en het systeem van heffing van de omzetbelasting.

2.2 Geschiedenis van de omzetbelasting

De omzetbelasting is een belasting die niet meer is weg te denken uit de huidige Nederlandse maatschappij. Dit komt aan de ene kant omdat de belasting tegenwoordig een sterk Europees karakter heeft^{40/41}, maar ook omdat de omzetbelasting een steeds belangrijker plaats in is gaan nemen binnen het totale belastingstelsel. Zo resulteert de omzetbelasting op dit moment in een opbrengst van ruim € 44 miljard per jaar.⁴² Daarmee is de omzetbelasting goed voor bijna een kwart van de totale opbrengsten aan belastingen en premie volksverzekeringen en vormt daardoor een onmisbare inkomstenbron voor de overheid.⁴³

De huidige wet op de omzetbelasting 1968 dateert, zoals de naam al doet vermoeden, uit de jaren zestig van de vorige eeuw. Het heffen van omzetbelasting gaat echter veel verder terug. Sinds onheuglijke tijden hebben regeringen hun uitgaven namelijk al mede gedekt door het heffen van omzetbelastingen.⁴⁴ Zo kenden de Romeinen al een belasting op de goederenhandel over veilingen en een belasting op de slavenhandel. De eerste vorm van een omzetbelasting in Nederland betrof de poging van Alva om een zogenaamde ‘tiende penning’ in te voeren in 1569. Dit betrof een belasting van 10% op de verkoopopbrengsten van roerende goederen. Tegen de ‘Tiende Penning’ rees veel verzet, dit met name omdat de Nederlanden, als zijnde een handelsnatie, in haar concurrentiepositie dreigden te worden aangetast. In werkelijkheid werd de tiende penning nooit geheven, maar gedurende twee jaar afgekocht.⁴⁵

De oorsprong van de omzetbelasting die aan de basis ligt van de omzetbelastingen die heden ten dage in Europa worden geïnd, ligt in de twintigste eeuw. Ondanks dat de

⁴⁰ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 29.

⁴¹ Het Europeesrechtelijke kader van de Nederlandse omzetbelasting komt aan bod in hoofdstuk 3 van dit onderzoek.

⁴² Alleen de loon- en inkomensheffing resulteert in een grotere opbrengst, te weten: ruim € 90 miljard per jaar.

⁴³ Kamerstukken II 2015-2016, 34 300, nr. 2, p. 12. Spanjers spreekt over een verwachte opbrengst van ruim € 46 miljard in 2016 (Spanjers, ‘De btw belicht’, WFR 2016/126).

⁴⁴ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 3.

⁴⁵ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 4.

omzetbelastingen op verschillende momenten in de twintigste eeuw zijn ingevoerd, hebben zij een gemeenschappelijk kenmerk. De invoering van omzetbelastingen geschiedde namelijk veelal in tijden van nood of crisis. Zo voerde Duitsland in 1916 een omzetbelasting in midden in de Eerste Wereldoorlog. Niet lang daarna voerden Frankrijk en België in respectievelijk 1920 en 1921 een omzetbelasting in om daarmee de gevolgen van diezelfde oorlog op te vangen. Engeland volgde in 1940, dit maal hield de invoering van een omzetbelasting verband met het uitbreken van de Tweede Wereldoorlog.⁴⁶ De eerste echte Nederlandse omzetbelasting werd ingevoerd in 1934. Dit niet naar aanleiding van een oorlog, maar ten gevolge van de grote economische crisis van de jaren dertig. De belasting werd ingevoerd met een tijdelijk karakter en zou verdwijnen zodra de crisis achter de rug was. Dit laatste bleek echter illusoir; door het uitbreken van de Tweede Wereldoorlog en de sterk toenemende overheidsuitgaven nadien, bleef de omzetbelasting tot op de dag van vandaag bestaan.⁴⁷ De omzetbelasting uit 1934 bleef tot 1941 gelden, waarna onder druk van de Duitse bezetter werd overgegaan op een cumulatief cascadestelsel⁴⁸. Per 1 januari 1955 trad de Wet op de Omzetbelasting 1954 in werking. Ook dit betrof een cumulatief cascadestelsel, alleen werd daarbij de kleinhandel buiten de heffing gehouden. Het doel van deze wet bestond uit (1) het wegnemen van de nadelige gevolgen die samenhangen met het vorige stelsel en daarnaast (2) wilde de regering middels deze wet een eerste stap zetten richting een geharmoniseerde omzetbelasting binnen de Benelux. Door ontwikkelingen op het gebied van de EEG is het tot een geharmoniseerde omzetbelasting in Benelux verband nooit gekomen. In het kader van de EEG gebeurde dat op 11 april 1967, door de totstandkoming van de Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten op het gebied van de omzetbelasting (hierna: Eerste Richtlijn), wel.⁴⁹ Middels de Eerste Richtlijn verbonden België, Duitsland, Frankrijk, Italië, Luxemburg en Nederland zich tot een heffing van omzetbelasting op basis van een geharmoniseerde grondslag.⁵⁰ De harmonisatie van de omzetbelastingstelsels in de Europese Gemeenschappen vormde de onmiddellijke aanleiding om in 1968 het cumulatieve cascadestelsel van de bestaande Wet op de Omzetbelasting 1954 te vervangen door een stelsel van heffing over de toegevoegde

⁴⁶ Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 5 en 29.

⁴⁷ Braun, 'Omzetbelastingwet 1933', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigators.nl, OB.0.0.10.A.

⁴⁸ Zie paragraaf 2.4 van dit onderzoek voor een beschrijving van de verschillende heffingsystemen.

⁴⁹ Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 29-30.

⁵⁰ Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 3.

waarde. Dit gebeurde door de invoering van de (thans nog steeds geldende) Wet op de Omzetbelasting 1968.⁵¹ Deze wet behoort tot de eerste belastingen die in Europees verband zijn geharmoniseerd. Sinds 1968 is de Nederlandse omzetbelasting dus gebaseerd op Europese regelgeving waardoor de nationale omzetbelastingpraktijk sindsdien in toenemende mate wordt beïnvloed door Europese wet- en regelgeving en door rechterlijke uitspraken van het HvJ EU.⁵² Dit Europeesrechtelijke karakter van de omzetbelasting staat centraal in hoofdstuk 3 van dit onderzoek.

De trend van een groter aandeel van de indirecte belastingen⁵³ in de totale belastingopbrengst wordt, zoals reeds besproken⁵⁴, door de Studiecommissie Belastingstelsel toegejuicht. Dit omdat het uitgavenpatroon van de eindconsument stabiel is dan de winstontwikkeling bij bedrijven. Naast de kanttekening die Van der Paardt en Sparidis noemen bij het stabiele karakter door het toenemende aantal gevallen van fraude binnen de Btw⁵⁵, leidt ook het gebruik van Btw-constructies om belastingheffing binnen de omzetbelasting te ontwijken tot een inbreuk op dat stabiele karakter. Daarnaast zijn er andere aandachtspunten bij toename van het aandeel van de omzetbelasting in de totale belastingmix. Zo kan een omzetbelasting in mindere mate rekening houden met de persoonlijke omstandigheden van belastingplichtigen. Dit omdat de omzetbelasting als een objectieve belasting is te beschouwen. De belastingheffing sluit namelijk aan bij het object - de handeling die wordt verricht - waarbij er geen aandacht uit gaat naar het subject - degene door of voor wie de handeling wordt verricht.⁵⁶ Hierdoor kan een omzetbelasting niet, of slechts in zeer geringe mate, bijdragen aan herverdeling van middelen van rijk naar arm.⁵⁷

2.3 Het rechtskarakter van de omzetbelasting

Dat de omzetbelasting een belangrijke plaats inneemt in het Nederlandse belastingstelsel moge nu duidelijk zijn. De vraag die zich vervolgens opwerpt luidt: ‘Wat is de reden voor het heffen van een omzetbelasting?’. Als het over een reden of doelstelling van fiscale wetgeving

⁵¹ Kamerstukken II 1967-1968, 9324, nr. 3, p. 1.

⁵² Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 29.

⁵³ De omzetbelasting neemt binnen de indirecte belastingen het grootste aandeel in. Samen met de accijnzen is de omzetbelasting verantwoordelijk voor 75% van de opbrengsten van de indirecte belastingen (Kamerstukken II 2015-2016, 34 300, nr. 2, p. 12.).

⁵⁴ Zie paragraaf 1.1 van dit onderzoek.

⁵⁵ Zie paragraaf 1.1 van dit onderzoek.

⁵⁶ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 4.

⁵⁷ Een verlaagd tarief op de eerste levensbehoeften is destijds ingesteld om een nivellerende werking te creëren. In de fiscaal-economische literatuur is sprake van discussie omtrent de vraag of dit verlaagde tarief daadwerkelijk nivellerend werkt. Zie voor deze discussie onder andere: Crawford, Keen and Smith, ‘Value Added Tax and Excises, Chapter 4 prepared for the Mirrlees Review’, 2010, p. 284 – 285.

gaat, spreekt men ook wel over het rechtskarakter van een belastingheffing. Bij het rechtskarakter gaat het in beginsel om de vraag wie en wat de wetgever middels de belasting wenst te belasten en waarom.⁵⁸ Daarbij dient een belastingheffing altijd een grondslag te hebben in een wet in formele zin. Dit is af te leiden uit het legaliteitsbeginsel. Dit beginsel is van groot belang, omdat belastingen als een inbreuk op het eigendomsrecht kunnen worden beschouwd.⁵⁹ Deze inbreuk moet middels het rechtskarakter van de belasting gerechtvaardigd worden. Daarnaast is het vaststellen van het rechtskarakter van een belasting van belang omdat het een belangrijke rol speelt bij de interpretatie van wetsbepalingen. Dit laatste is voor dit onderzoek van belang om het doel en de strekking van de Wet OB op een juiste wijze te kunnen interpreteren.

Een omzetbelasting tracht de voortstuwing van goederen en diensten richting de consument te belasten. Een omzetbelasting kan daarbij het rechtskarakter van (1) een verkeersbelasting, (2) een productiebelasting of (3) een verbruiksbelasting hebben.⁶⁰ Hierna wordt onderzocht op welke leest de omzetbelasting is geschoeid.

(1) Verkeersbelasting. Dit type belasting sluit aan bij bepaalde handelingen die in het rechtsverkeer plaatsvinden. Het overgaan van het goed of een dienst vormt daarbij het heffingspunt. Omdat ook de omzetbelasting aansluit bij het moment dat goederen of diensten overgaan, wordt wel gesteld dat een omzetbelasting ook altijd een verkeersbelasting is. Daarbij menen Van Hilten en Van Kesteren, mijns inziens terecht, dat de omzetbelasting zoals wij die nu kennen niet het rechtskarakter van een verkeersbelasting moet worden toegedicht. De Wet OB sluit slechts aan bij de rechtshandeling om daarmee het verbruik van een goed te kunnen belasten. In een verkeersbelasting wordt de levering van een goed belast, omdat de wetgever die overgang als zodanig wenst te belasten. Het aansluiten bij de levering vormt in een verkeersbelasting dus geen middel, maar een doel op zich.⁶¹ Een voorbeeld van een verkeersbelasting is de wet op belastingen van rechtsverkeer 1970. Binnen die wet wordt de verkrijging van onroerend goed belast.⁶² Als rechtsgrond hiervoor kan worden gedacht aan het draagkrachtbeginsel. Uit de verkrijging van onroerend goed spreekt een bepaalde draagkracht. Dit vormt voor de overheid een reden om over te gaan tot belastingheffing.

⁵⁸ Van Kesteren, 'Fiscale rechtswil', Arnhem: 1994, p. 55.

⁵⁹ Gribnau en Pauwels, 'Wetenschappelijk commentaar op artikel 104 Belastingheffing van de grondwet', digitaal geraadpleegd op 07-06-2016 via www.nederlandrechtsstaat.nl.

⁶⁰ Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 5.

⁶¹ Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 5-6.

⁶² Ettema, Van Slooten en Soltysik, 'Wegwijs in de BTW', digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hoofdstuk 1.

(2) Productiebelasting. Binnen dit type belasting vormt de productie het object van heffing. Omdat het bedrijfsleven profijt heeft van door de overheid gedane uitgaven⁶³, wenst de overheid (een gedeelte) van die kosten door te belasten. Een omzetbelasting als productiebelasting rust daarmee dus op het profijtbeginsel. Ook dit type belasting vormt echter niet het rechtskarakter van de huidige omzetbelasting. De Nederlandse omzetbelasting beoogt niet de producent, maar juist de consument te belasten.⁶⁴ Daarnaast ben ik van mening dat een doorbelasting van kosten die gemaakt zijn ten behoeve van het bedrijfsleven beter kan worden vormgegeven middels specifieke belastingen. Een omzetbelasting in de vorm van een productiebelasting betreft immers een subjectieve belasting. Het profijt van een subject dient daarbij in kaart te worden gebracht. Het moge duidelijk zijn dat dit geen sinecure is en zal leiden tot aanzienlijke uitvoeringskosten. Ik ben dan ook van mening dat een productiebelasting niet moet worden geheven middels een algemene omzetbelasting. Het profijt dat bedrijven hebben van overheidsuitgaven kan beter worden belast middels specifieke heffingen, zoals bijvoorbeeld een kilometerheffing voor vrachtverkeer.

(3) Verbruiksbelasting. De omzetbelasting die wij thans in Nederland - en door het Europese karakter ook in de rest van de EU - kennen, is een verbruiksbelasting. Een verbruiksbelasting beoogt het consumptieve verbruik van goederen en diensten in de heffing te betrekken. Er bestaat geen algemene overeenstemming omtrent de vraag hoe ver het begrip ‘consumptief verbruik’ reikt. Zo merken Van Hilten en Van Kesteren op dat ‘consumptief verbruik’ in de economische literatuur doorgaans wordt omschreven als het gebruik van goederen en diensten ter bevrediging van de behoeften van particulieren. Zij merken daarnaast echter op dat ook de uitgaven van de overheid en dergelijke in de heffing dienen te worden betrokken.⁶⁵ In de memorie van toelichting bij het wetsontwerp van de huidige Wet OB wordt onder het doel van de omzetbelasting verstaan: “het gelijkmatig belasten van het verbruik van goederen en diensten door de consumenten.”⁶⁶ Ook Ettema, Van Slooten en Soltysik menen daarentegen dat de omzetbelasting niet alleen de particuliere consument beoogt te belasten, maar zij stellen - net als Van Hilten en Van Kesteren - dat de omzetbelasting als doel heeft om het

⁶³ Daarbij kan gedacht worden aan investeringen in bijvoorbeeld infrastructuur en onderwijs. Een productiebelasting kan echter ook als doel hebben om bedrijven te belasten voor de sociale kosten die voortvloeien uit het productieproces. Daarbij valt te denken aan milieuheffingen met betrekking tot schadelijke uitstoot (Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hoofdstuk 1).

⁶⁴ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 7-8.

⁶⁵ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 8-9.

⁶⁶ Kamerstukken II 1967-1968, 9324, nr. 3, hfdst I par. 6.

consumptieve verbruik van particulieren en daarmee gelijkgestelden te belasten.⁶⁷ Ook in het wetsvoorstel uit 2005 worden ondernemers die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten en niet-belastingplichtige rechtspersonen gelijkgesteld met een eindgebruiker.⁶⁸ In het vervolg van dit onderzoek zal dit laatste dan ook als uitgangspunt worden genomen.

Een verbruiksbelasting wordt in de praktijk altijd op indirecte wijze geheven; de belasting wordt niet rechtstreeks geheven bij de particuliere consument, maar wordt geheven met behulp van de ondernemer. Dit leidt er toe dat de belastingplichtige (lees: ondernemer) en degene op wie de belasting wordt geacht te drukken (lees: consument en daarmee gelijkgestelden) verschillende personen zijn.⁶⁹ Er van uitgaande dat de ondernemer de omzetbelasting doorberekend in zijn prijzen is er economisch gezien geen verschil tussen een directe of indirecte wijze van heffen.^{70/71}

De omzetbelasting als verbruiksbelasting beoogt het verbruik van consumenten te belasten, en vormt om die reden een objectieve belasting. Het goed of dienst dat verbruikt wordt, staat daarbij namelijk centraal (object) en niet de ondernemer bij wie het goed of de dienst wordt aangeschaft (subject).⁷²

De omzetbelasting sluit, zoals al eerder vermeld, aan bij een juridische handeling. Dat is echter geen doel op zich, maar slechts een middel om de belastingheffing op het verbruik plaats te laten vinden.⁷³

Naast de indirecte wijze van heffen, behoort een verbruiksbelasting neutraal te zijn.⁷⁴ Dit betekent dat de belastingheffing zo min mogelijk invloed moet hebben op bestaande verhoudingen. Neutraliteit kan worden opgesplitst in inwendige en uitwendige neutraliteit. Met de inwendige neutraliteit, ook wel ondernemersneutraliteit genoemd, wordt bedoeld op

⁶⁷ Ettema, Van Slooten en Soltysik, 'Wegwijs in de BTW', digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst 1 par. 1.1.

⁶⁸ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 3-4.

⁶⁹ Ettema, Van Slooten en Soltysik, 'Wegwijs in de BTW', digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst 1 par. 1.2.

⁷⁰ Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 9-10.

⁷¹ Een verschil wat daarbij wel optreedt is dat er bij de indirecte variant geen rekening kan worden gehouden met het in de tijd gespreide verbruik van bepaalde goederen. Zo zal een appel vrijwel direct verbruikt worden zodat besteding en verbruik nagenoeg samenvallen. Bij de aanschaf van een laptop is er echter wel sprake van een aanzienlijk verschil tussen het tijdstip van de besteding en het in de tijd gespreide gebruik.

⁷² Zo is er voor subjectieve vrijstelling (in beginsel) geen plaats in de omzetbelasting. Zou namelijk een bakker subjectief zijn vrijgesteld en een supermarkt niet, dan leidt dit er toe dat op het brood van de bakker geen Btw in rekening wordt gebracht en op het brood van de supermarkt wel.

⁷³ Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 12-13.

⁷⁴ Braun, 'Neutraliteit', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, OB.0.0.5.D.

de ondernemer die zo veel als mogelijk moet worden ontzien, omdat hij slechts als middel wordt ingezet om de belastingheffing over het verbruik van de consument mogelijk te maken. De uitwendige neutraliteit wordt ook wel omschreven als de concurrentieneutraliteit en kan worden onderverdeeld in economische neutraliteit, juridische neutraliteit en externe neutraliteit. De economische neutraliteit houdt in dat op eenzelfde soort goed, bijvoorbeeld brood, de Btw-druk gelijk dient te zijn, ongeacht of dit goed bij ondernemer A of ondernemer B wordt aangeschaft. Daarbij mag dus onder andere de lengte van de bedrijfsketen geen rol spelen. De juridische neutraliteit vereist dat de belasting uitgedrukt als een percentage van de kleinhandelsprijs bij gelijke producten gelijk - strikt evenredig aan de prijs - is. De externe neutraliteit ziet op verhoudingen met het buitenland. Een teruggaaf bij uitvoer en een heffing bij invoer moeten er toe leiden dat op een product dat wordt ingevoerd dezelfde belasting drukt als op een binnenlands goed en dat een product dat wordt uitgevoerd gevrijwaard wordt van de binnenlandse omzetbelasting die op het goed drukt.⁷⁵

2.4 Systeem van heffing

De omzetbelasting die in Nederland wordt geheven, betreft dus een indirecte verbruiksbelasting. Deze belasting beoogt het consumptieve verbruik door particulieren en daarmee gelijkgestelden te belasten middels een heffing bij de ondernemer. De vraag die zich vervolgens opwerpt luidt: ‘Welke stelsels bestaan er voor een indirecte verbruiksbelasting en op welk van deze stelsels is de huidige Nederlandse omzetbelasting gebaseerd?’.

Het eerste onderscheid tussen de verschillende stelsels is het aantal heffingspunten waarbij een stelsel aan sluit. Een eenmalige heffing kan zich voor doen op drie punten in de bedrijfsketen: een eenmalige heffing bij de fabrikant, groothandel of kleinhandel. De huidige omzetbelasting is niet gebaseerd op een eenmalige heffing. Dit is onder andere te wijten aan gemakkelijke ontgaansmogelijkheden die een dergelijk stelsel met zich meebrengt. Zo zou een eenmalige heffing bij de kleinhandel er toe kunnen leiden dat consumenten, om de omzetbelasting te ontlopen, producten direct aanschaffen bij de fabrikant. Op voorgaande wijze wordt de detailhandel als het ware buitenspel geplaatst en een dergelijk systeem leidt daardoor tot economische verstoringen.⁷⁶

⁷⁵ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 13-15.

⁷⁶ De aanwezigheid van een dergelijke omzetbelasting is de primaire reden van de verandering in het economisch handelen door de consument.

Naast de stelsels met een eenmalige heffing zijn er de zogenaamde cascdestelsels waarbij op meerdere punten in het productie- en distributieproces wordt geheven. Deze laatste categorie kan bestaan uit cumulatieve heffingen en niet-cumulatieve heffingen. Vanaf 1941 tot en met 1968 werd de omzetbelasting in Nederland volgens de cumulatieve variant geheven. Deze variant kenmerkt zich door een opeenstapeling van heffingen in het productie- en distributieproces. Voordelen aan deze wijze van heffen zijn dat de heffing in opzet - maar ook administratief - eenvoudig is, omdat bij de berekening van de belasting kan worden volstaan met de toepassing van het geldende tariefspercentage op de bruto omzet. Daarnaast wordt een vrijstelling of verlaagd tarief in de keten niet te niet gedaan door het inhaaleffect⁷⁷ en geeft de belasting een hoge opbrengst bij relatief lage tarieven. Als belangrijk bezwaar aan een cumulatieve heffing kleeft echter de willekeurige belastingdruk die ontstaat op goederen en diensten; het bedrag aan omzetbelasting dat op het eindproduct drukt is afhankelijk van het aantal schakels dat het product in de bedrijfsketen heeft doorlopen.⁷⁸ Dit leidt verstoringen in de hand, omdat onder invloed van het belastingstelsel een te hoge mate van integratie binnen de bedrijfskolom zal plaatsvinden. Om voorgaande reden leidt een cumulatief stelsel niet tot de gewenste vorm van uitwendige neutraliteit.

Het mag dan ook niet verbazen dat de Nederlandse omzetbelasting niet wordt geheven op basis van een cumulatief stelsel, maar wordt geheven op basis van een niet-cumulatief stelsel. Een niet-cumulatieve stelsel leidt tot een heffing in elk schakel van de bedrijfsketen, zonder dat dit resulteert in een cumulatie van de belasting. Een dergelijk heffingsstelsel is dan ook gebaseerd op de heffing over de toegevoegde waarde; alleen die waarde die in een schakel van de bedrijfsketen wordt toegevoegd, wordt belast. Om dit te bewerkstelligen maakt de Nederlandse omzetbelasting gebruik van een subtractieve methode, te weten: de aftrek van voorbelasting.⁷⁹

De indirecte wijze van heffen leidt er toe dat de ondernemer als belastingplichtige wordt aangemerkt, maar dat de uiteindelijke belasting drukt op de consument. Hiervoor is het enerzijds noodzakelijk dat ondernemers omzetbelasting in rekening brengen bij de prestaties die zij verrichten, anderzijds moeten deze ondernemers een recht op teruggaaf krijgen van de

⁷⁷ Dit effect treedt wel op bij de niet-cumulatieve heffingen. Binnen deze laatste categorie berekent de ondernemer altijd het voor zijn prestaties geldende omzetbelastingtarief over de volledige verkoopprijs. Een verlaagd tarief in een eerdere schakel wordt daardoor volledig teniet gedaan.

⁷⁸ Kamerstukken II 1967-1968, 9324, nr. 3, hfdst I par. 3.

⁷⁹ Andere niet-cumulatieve cascdestelsels zijn 'de aftrek van vooromzet' en 'de additieve methode'. Voor een uiteenzetting van deze methoden zij verwezen naar: Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studiereserie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 20-22.

aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting. Dit laatste wordt gerealiseerd door de ‘aftrek van voorbelasting’.

De werking van de methode van ‘aftrek van voorbelasting’ wordt geïllustreerd aan de hand van het voorbeeld opgenomen in tabel 1.

Schakel	Verkoop (excl. Btw)	Belasting (tarief: 20%)	Voorbelasting		Afdracht
Leverancier A	€ 100	€ 20	0	$20 - 0 =$	€ 20
Distributeur B	€ 120	€ 24	20	$24 - 20 =$	€ 4 (= $20 \cdot 20\%$)
Fabrikant C	€ 200	€ 40	24	$40 - 24 =$	€ 16 (= $80 \cdot 20\%$)
Detailhandel D	€ 240	€ 48	40	$48 - 40 =$	€ 8 (= $40 \cdot 20\%$)
Totale belastingdruk:					€ 48 (= $240 \cdot 20\%$)

Tabel 1 Voorbeeld van het systeem: 'aftrek van voorbelasting'.

De belasting die druk op de verkopen betreft 20% (fictief percentage) over de in de kolom ‘Verkoop’ genoemde bedragen. Een ondernemer mag de belasting die drukt op zijn inkopen in mindering brengen op het bedrag aan belasting dat hij verschuldigd is over zijn verkopen. Dit vormt de zogenaamde aftrek van voorbelasting. Kijkend naar Fabrikant C betekent dit, dat Fabrikant C op zijn verkopen van € 200 een bedrag van € 40 aan omzetbelasting in rekening brengt. Het bedrag dat hij aan de belastingdienst afdraagt omvat echter die € 40 minus het bedrag aan belasting dat aan hem door Distributeur B in rekening is gebracht, te weten: € 24. Fabrikant C draagt dus per saldo € $40 - € 24 = € 16$ aan omzetbelasting af aan de belastingdienst. Dit is exact 20% van de waarde die Fabrikant C in zijn schakel van de bedrijfskolom toevoegt, te weten: 20% van € 200 -/ - € 120.

De aftrek van voorbelasting leidt er dus toe dat de belasting die drukt op een product dat wordt gekocht door de particuliere consument altijd⁸⁰ - ongeacht de lengte van de bedrijfsketen - strikt evenredig is aan de prijs van het product. Verkoopt Detailhandel D het goed voor € 240 aan de consument dan dient over die prijs € 48 (te weten 20%) aan omzetbelasting te worden gerekend. De berekende € 48 komt overeen met de totale afdrachten over het goed gedurende het verloop door de gehele bedrijfsketen (zie kolom ‘Afdracht’, tabel 1). De methode van de ‘aftrek van voorbelasting’ leidt daarmee dus tot de gewenste uitwendige neutraliteit.

Een voordeel van deze methode voor de overheid is dat het de belasting die drukt op de consumptie door de particulier gespreid binnen krijgt (namelijk al vanaf het moment dat leverancier A goederen verkoopt aan B). Daarnaast wordt het nadeel van een eenmalige

⁸⁰ Indien er sprake is van vrijstellingen in de productieketen dan leidt dit er toe dat de uitwendige neutraliteit niet altijd gewaarborgd is. Zie hiervoor paragraaf 4.6 van dit onderzoek.

heffing op het gebied van een verhoogde kans op het ontgaan van de belasting voorkomen.⁸¹ Een nadeel van dit systeem kan worden gevonden in de administratieve ingewikkeldheid.⁸² Het resultaat van de ‘aftrek van voorbelasting’ is dus dat de belasting alleen drukt op de persoon die geen ondernemer is, omdat deze de belasting die hij in rekening krijgt niet in aftrek kan brengen. Daardoor drukt de belasting niet op de ondernemer, maar alleen op de eindgebruiker. Nieuwenhuizen heeft wat kritiek op het hiervoor omschreven systeem. Deze kritiek heeft met name betrekking op het ontbreken van een definitie van de eindgebruiker in de wet. Nieuwenhuizen merkt daarbij op dat de huidige systematiek er in voorkomende omstandigheden in resulteert dat, ondanks dat een persoon kwalificeert als ondernemer, deze ondernemer de op hem drukkende omzetbelasting niet als vooraftrek in mindering kan brengen.⁸³ Ik volg de constatering van Nieuwenhuizen dat door het ontbreken van een in de wet opgenomen belastingdrager, het zicht ontnomen kan worden op de uiteindelijke bedoeling van de wet met betrekking tot op wie de belasting moet drukken en het daardoor van belang is om in het achterhoofd te houden dat het gehanteerde systeem dienstbaar is aan het doel en niet andersom.⁸⁴

2.5 Deelconclusie

Nederland kent sinds 1934 een omzetbelasting. De belasting werd ten tijde van de grote economische crisis van de jaren dertig met een tijdelijk karakter ingevoerd. Dit tijdelijke karakter bleek echter illusoir; sinds 1934 is Nederland niet meer zonder een omzetbelasting geweest. De (thans geldende) Wet op de Omzetbelasting 1968 kent het rechtskarakter van een algemene indirecte niet-cumulatieve verbruiksbelasting, waarbij de belasting het consumptieve verbruik door consumenten en daarmee gelijkgestelden beoogt te belasten middels een heffing bij de ondernemer (indirecte wijze). Het niet-cumulatieve karakter uit zich daarbij door een heffing over de toegevoegde waarde. Het belasten van de toegevoegde waarde wordt daarbij gerealiseerd middels de subtractieve methode van de aftrek van voorbelasting. De huidige systematiek leidt in beginsel tot de gewenste inwendige en uitwendige neutraliteit. Belangrijkste aandachtspunt is dat de definitie van de uiteindelijke belastingdrager niet in de wet is opgenomen. Daardoor kan in voorkomende gevallen het zicht

⁸¹ Kamerstukken II 1967-1968, 9324, nr. 3, hfdst I par. 4.

⁸² Kamerstukken II 1967-1968, 9324, nr. 3, hfdst I par. 5 en Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 23.

⁸³ In hoofdstuk 4 van dit onderzoek wordt hier nader op ingegaan en zal blijken dat er in voorkomende gevallen ook ondernemers zijn die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben.

⁸⁴ Nieuwenhuizen, ‘Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de BTW’, WFR 2003/1975, par. 2.

worden ontnomen op de uiteindelijke bedoeling van de wetgever met betrekking op wie de belasting beoogt te drukken.

In het volgende hoofdstuk wordt ingegaan op het (Europees)rechtelijke kader van de Nederlandse omzetbelasting. In hoofdstuk 4 wordt vervolgens de werking van de omzetbelasting geschetst door een uiteenzetting van de kernonderdelen waarop de werking van de Wet OB en de Btw-richtlijn is gebaseerd.

3 (Europees-)rechtelijke kader

3.1 Inleiding

De deelvraag die in dit hoofdstuk wordt beantwoord, luidt: ‘Wat is ‘recht’ en wat is de invloed van het Europese recht op de omzetbelasting?’ Daarbij wordt onderzoek verricht naar het begrip ‘recht’, naar de algemene doorwerking van Europese recht op nationale belastingen en naar de rechtsregels en (Europese) rechtsbeginselen die aan de huidige Nederlandse omzetbelasting ten grondslag liggen.

3.2 Recht

3.2.1 Inleiding

In deze paragraaf worden de volgende vragen onderzocht: ‘Wat wordt er verstaan onder ‘recht?’; ‘Welke rol is met betrekking tot de bepaling van het recht weggelegd voor de wetgever, rechter en maatschappij?’ en ‘Welke rechtsvindingsmethoden kunnen er worden onderscheiden?’.

3.2.2 Wat wordt er onder ‘recht’ verstaan?

Waar mensen samenleven, samenwerken, of tot een gezamenlijk besluit moeten komen, bestaan verschillende inzichten. Om deze verschillen in zienswijze in juiste banen te leiden ontstaat er ‘recht’. Recht kan daarbij als volgt worden gedefinieerd:

“Recht is een soort communis opinio binnen een groep mensen over de wijze waarop de deelnemers aan de desbetreffende groep zich ten opzichte van elkaar dienen te gedragen.”⁸⁵

Een maatschappij is onderhevig aan ontwikkelingen en daardoor ondergaat ook het recht in de loop van de tijd veranderingen. Het ‘recht’ bestaat uit rechtsregels⁸⁶ en rechtsbeginselen⁸⁷, die tezamen de rechtsnormen vormen. Het onderlinge verband tussen de twee is dat rechtsregels vaak gebaseerd zijn op een of meerdere rechtsbeginselen. Het verschil tussen de twee is dat rechtsregels - zoals bijvoorbeeld wettelijke bepalingen - wel of niet van toepassing zijn in een bepaalde situatie; indien van toepassing dan geeft de rechtsregel aan wat recht is. Een rechtsbeginsel - zoals bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel - geeft daarentegen niet specifiek

⁸⁵ Nieuwenhuizen, ‘Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de btw’, WFR 2003/1975, par. 3.

⁸⁶ Zoals verdragen, wetten, richtlijnen, besluiten, etc.

⁸⁷ Zoals het gelijkheidsbeginsel, rechtzekerheidsbeginsel, etc.

aan wat recht is, maar moet meer gezien worden als een grondgedachte die in ogenschouw moet worden genomen bij de bepaling van wat recht is.⁸⁸

3.2.3 Welke rol is met betrekking tot recht weggelegd voor de wetgever, rechter en maatschappij?

Belangrijk is de constatering dat ‘recht’ niet iets nieuws is dat de rechter ontwikkelt. Het recht ontwikkelt zich namelijk in de sociale rechtspraktijk. Een uitspraak van de rechter is gebaseerd op de op een tijdstip bestaande rechtsregels en de rechtsbeginselen. De rechter legt met een uitspraak slechts vast hetgeen naar de rechtsnormen beschouwd als recht moet worden gezien. De taak van de rechter is dus om aan de hand van bestaande rechtsregels en rechtsbeginselen het recht te vinden, maar zijn taak omvat niet het recht te maken.⁸⁹

De taak van de wetgever bestaat er daarbij uit om te voorzien in rechtsregels door het opstellen van wettelijke bepalingen, besluiten, richtlijnen, etc. De rechtsbeginselen worden door de rechter uitgelegd naar de betekenis die deze in de maatschappij hebben.

Geconcludeerd kan worden dat de rechter de taak heeft om zich middels, de door de wetgever opgestelde rechtsregels en de in de maatschappij ontwikkelde rechtsbeginselen, in een specifieke situatie uit te laten over wat als ‘recht’ moet worden beschouwd. Daarbij ontkomt de rechter er niet aan de toepasselijke rechtsnormen te interpreteren.⁹⁰ De wijze van interpretatie vormt het onderwerp van de volgende subparagraaf.

3.2.4 Welke rechtsvindingsmethoden zijn er voorhanden?

De rechter heeft tot taak om in individuele gevallen te beslissen wat recht is. Daarvoor staat de rechter verschillende technieken ter beschikking. Deze technieken worden ook wel rechtsvindingsmethoden genoemd. Rechtsvinding kan daarbij als volgt worden gedefinieerd:

“Het geheel van werkzaamheden dat bestaat uit het opsporen van de feiten, het opsporen van de rechtsnormen en de waardering van die feiten in het licht van die normen.”⁹¹

Uit deze definitie blijkt dat naast de rechtsfeiten, zowel de rechtsregels als de rechtsbeginselen van belang zijn.⁹²

⁸⁸ Nieuwenhuizen, ‘Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de btw’, WFR 2003/1975, par. 3.

⁸⁹ Nieuwenhuizen, ‘Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de btw’, WFR 2003/1975, par. 3.

⁹⁰ Marchal, ‘Algemene beginselen en leerstukken Formeel belastingrecht – Fiscale rechtsvinding’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016 via www.ndfr.nl, par. 1.1.

⁹¹ De Werd, ‘Rechtsvinding - inleiding’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016, via www.navigator.nl, FBR.7.1.0.

⁹² De rechtsnormen bestaan namelijk uit zowel de rechtsregels als de rechtsbeginselen, zie subparagraaf 3.2.2 van dit onderzoek.

De rechter staat de volgende rechtsvindingsmethoden ter beschikking: grammaticale interpretatie, wetshistorische interpretatie, wetssystematische interpretatie, teleologische interpretatie, EU-conforme interpretatie, fiscaalrechtelijke kwalificatie, schijnhandelingen en misbruik van recht.^{93/94}

Hieronder vindt een korte uiteenzetting plaats van de verschillende rechtsvindingsmethoden.

- De grammaticale interpretatie. Een methode - die ook wel de taalkundige interpretatie wordt genoemd - waarbij een wettelijke bepaling alleen wordt uitgelegd naar de letterlijke tekst van de wet. Deze methode is gebaseerd op de vooronderstelling dat de wetgever middels de letterlijke bewoordingen van een bepaling, de bedoeling van een bepaling in eerste instantie tracht kenbaar te maken.
- De wetshistorische interpretatie. Een methode waarbij bij de uitlegging van een wettelijke bepaling waarde wordt toegekend aan de bedoeling van de wetgever. De bedoeling van de wetgever wordt daarbij afgeleid uit de totstandkoming van de wet; de parlementaire geschiedenis.
- De wetssystematische interpretatie. Een methode waarbij waarde wordt toegekend aan de plaats van de wettelijke bepaling binnen het stelsel of het systeem van de wet. De gedachte is daarbij dat de wet een logisch geheel vormt waarin elke wetsbepaling een bijdrage levert aan het systeem als geheel.
- De teleologische interpretatie. Een methode waarbij een wetbepaling wordt uitgelegd naar de strekking die aan deze wetsbepaling is toe te kennen. Door op zoek te gaan naar de strekking, probeert de rechter de wet uit te leggen in overeenstemming met de achterliggende gedachte of het doel van de wetgever. De strekking volgt daarbij vaak uit de wetsgeschiedenis. De teleologische interpretatie en de wetshistorische interpretatie kennen dus een zekere mate van overlap. Bij de teleologische methode gaat de rechter echter verder dan alleen het onderzoeken van de wetsgeschiedenis. De letterlijke en wetshistorische interpretatie zijn niet afdoende en daarom gaat de rechter

⁹³ Marchal, 'Algemene beginselen en leerstukken Formeel belastingrecht – Fiscale rechtsvinding', NDFR, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016 via www.ndfr.nl, par. 2; De Werd, 'Rechtsvinding – verschillende methoden van rechtsvinding', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016 via www.navigator.nl, FBR.7.1.2.

⁹⁴ Marchal spreekt daarnaast over de redelijke wetstoepassing, de extensieve interpretatie, de interpretatie a contrario en de anticiperende interpretatie. Deze methoden worden in dit onderzoek niet verder behandeld.

(zelf) op zoek naar een zinvolle interpretatie van de bepaling, waarbij de aan de wet ten grondslag liggende gedachten zo goed mogelijk worden gerealiseerd.⁹⁵

- EU-conforme interpretatie. De Wet OB vormt het nationale uitvloeisel van de Europese Btw-richtlijn⁹⁶. Indien blijkt dat de nationale interpretatie zou leiden tot strijdigheid met het EU-recht, dient de bepaling Europeesrechtelijke te worden uitgelegd. Dit laatste is onder andere het geval bij de interpretatie van nationale bepalingen die voortvloeien uit een Europeesrechtelijke richtlijn⁹⁷.⁹⁸
- Fiscaalrechtelijke kwalificatie. Indien in een fiscale wetsbepaling een begrip is opgenomen dat ook in het civiele recht voor komt, dan wordt in principe voor fiscale doeleinden de civielrechtelijke betekenis gevolgd. Het geven van een fiscaalrechtelijke uitleg aan civielrechtelijke begrippen wordt fiscaalrechtelijke kwalificatie genoemd. Hiervan kan volgens de Hoge Raad alleen sprake zijn indien de fiscale gevolgen van de gekozen civielrechtelijke rechtsvorm, gelet op het economische resultaat en de strekking van de belastingwet, niet aanvaardbaar zijn.⁹⁹ Alleen als dit laatste het geval is, kan fiscaalrechtelijk worden afgeweken van de civielrechtelijke uitleg. Het HvJ EU paste fiscale herkwalificatie toe in het SAFE Rekencentrum-arrest¹⁰⁰. Het begrip ‘levering van een goed’ stond centraal in deze zaak. Civielrechtelijke is sprake van een levering indien het juridische eigendom van een goed wordt overgedragen. Fiscaalrechtelijke wijkt het HvJ EU echter van deze civielrechtelijke betekenis af, door te overwegen dat:

“(...) als ‘levering van een goed’ wordt beschouwd de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van die zaak plaatsvindt.”¹⁰¹

Voor het leveringsbegrip in de omzetbelasting is de juridische vorm dus niet leidend voor de bepaling van de fiscale gevolgen. Voldoende is dat economisch gezien de macht om als eigenaar over een goed te beschikken is overgegaan.

⁹⁵ De Werd, ‘Rechtsvinding – teleologische interpretatie’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016 via www.navigator.nl, FBR.7.1.6.

⁹⁶ Zie daaromtrent paragraaf 3.3 van dit onderzoek.

⁹⁷ Zie subparagrafen 3.3.4 en 3.3.5 van dit onderzoek.

⁹⁸ HvJ EU 16 juli 1998, nr. C-355/96 (Silhouette), NJ 1999/392, r.o. 36: “(...) de nationale rechter bij de toepassing van bepalingen van nationaal recht (...) deze zoveel mogelijk moet uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn, teneinde het hiermee beoogde resultaat te bereiken (...)”.

⁹⁹ HR 15 december 1999, nr. 33.830, *BNB* 2000/126, r.o. 3.4.

¹⁰⁰ HvJ EU 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE Rekencentrum), *BNB* 1990/271.

¹⁰¹ HvJ EU 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE Rekencentrum), *BNB* 1990/271, r.o. 9.

De Werd meent dat zowel uit de wet, als uit de rechtspraak geen dwingende volgorde valt af te leiden waarin bovengenoemde rechtsvindingsmethoden moeten worden gebruikt.¹⁰² Wel merken zowel De Werd als Marchal op dat er een zekere lijn valt te onderkennen in de jurisprudentie. Rechtsvinding vindt in eerste instantie veelal plaats op basis van de grammaticale interpretatie omdat de wetgever middels de letterlijke bewoordingen van de wet beoogt om zijn bedoeling met de bepaling kenbaar te maken. Ook in het kader van de rechtszekerheid moeten belastingplichtige in eerste instantie op de letterlijke bewoordingen van de wet kunnen vertrouwen. Leidt de letterlijke formulering van een wetsbepaling niet tot een dwingende¹⁰³ uitkomst, dan wordt veelal teruggeslagen op de bedoeling van de wetgever. Deze bedoeling wordt achterhaald middels de wetshistorische en teleologische interpretatie. Indien ook dat geen eenduidig antwoord oplevert, komen de andere methoden in beeld.¹⁰⁴ Een van die andere methoden is de eerder besproken fiscaalrechtelijke kwalificatie. Daarbij zij opgemerkt dat voor een fiscaalrechtelijke begrip - dat een civielrechtelijke evenknie of oorsprong heeft - in eerste instantie de civielrechtelijke uitleg wordt gevolgd. Marchal verwijst naar De Bont¹⁰⁵ die overweegt dat de rechtszekerheid is gediend bij een sterke aansluiting bij het civiele recht. Daarbij meent De Bont dat van de civielrechtelijke uitleg alleen dient te worden afgeweken als sprake is van schijnhandelingen of *fraus legis*.¹⁰⁶ Tot de constatering van de aanwezigheid van een schijnhandeling of *fraus legis* (oftewel: misbruik van recht)¹⁰⁷ kan pas worden overgegaan, indien de interpretatieve rechtsvindingsmethoden zijn uitgeput. Dit komt omdat de kwalificatie tot schijnhandeling of *fraus legis* leidt tot herkwalificatie. Daarbij vindt substitutie of eliminatie van

¹⁰² De Werd, 'Rechtsvinding – verschillende methoden van rechtsvinding', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016 via www.navigatord.nl, FBR.7.1.2.

¹⁰³ De letterlijke formulering van een wetsbepaling leidt tot een dwingende uitkomst als de interpretatie van een bepaling maar voor één uitleg vatbaar is. Kan de letterlijke formulering van de bepaling op meerdere manieren worden opgevat, dan is er geen sprake van een dwingende uitkomst op basis van de grammaticale interpretatie.

¹⁰⁴ De Werd, 'Rechtsvinding – verschillende methoden van rechtsvinding', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016 via www.navigatord.nl, FBR.7.1.2; Marchal, 'Algemene beginselen en leerstukken Formeel belastingrecht – Fiscale rechtsvinding', NDFR, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016 via www.ndfr.nl, par. 2.

¹⁰⁵ De Bont, 'De economische realiteit', In: J.A.G. van der Geld & I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), Rijkersbundel: opstellen aangeboden aan prof.dr. A.C. Rijkers ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan Tilburg University; Tilburg University, Tilburg: 2013.

¹⁰⁶ Marchal, 'Algemene beginselen en leerstukken Formeel belastingrecht – Fiscale rechtsvinding', NDFR, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016 via www.ndfr.nl, par. 1.3.2.

¹⁰⁷ 'Faus legis' vormt de nationaalrechtelijke evenknie van het Europeesrechtelijke begrip 'misbruik van recht'. Er bestaan verschillen tussen beide begrippen. 'Faus legis' wordt nationaalrechtelijke toegepast op de directe belastingen. 'Misbruik van recht' is Europeesrechtelijke van toepassing op indirecte belastingen, zoals de Btw-richtlijn. Evenwel merkt Kavelaars op dat er "inhoudelijk geen essentiële verschillen zijn" tussen de begrippen *fraus legis* en misbruik van recht (Kavelaars, 'Misbruik van recht in de EU', WFR 2011/41, par. 3.3).

(rechts)handelingen plaats in afwijking van de voor dergelijke feiten in het algemeen gangbare fiscale kwalificatie. Deze rechtsvindingsmethoden moeten dan ook als een uiterst redmiddel worden gezien om Btw-besparende constructies te voorkomen. Omdat herkwalificatie afbreuk doet aan het rechtszekerheidsbeginsel - belastingplichtigen moeten in principe op de letterlijke bewoordingen van de wet kunnen vertrouwen - moet herkwalificatie met terughoudendheid worden toegepast.¹⁰⁸

Een schijnhandeling wordt gedefinieerd als ‘een voorstelling in afwijking van de feiten’. De Hoge Raad heeft omtrent schijnhandelingen al in een ver verleden uitspraak gedaan dat het bij de fiscale interpretatie gaat om de werkelijke, feitelijke verhoudingen¹⁰⁹:

“(…) dat het voor de toepassing van de belastingwetten aankomt op de werkelijke verhoudingen en niet op de voorstelling, die de daarbij betrokkenen in afwijking van de feiten geven.”¹¹⁰

Een voorstelling in afwijking van de daadwerkelijke feiten kan dus fiscaalrechtelijke worden geherkwalificeerd.

Ook bij de rechtsvindingsmethode misbruik van recht is het reguliere proces van rechtsvinding doorlopen. Daarbij leidt de uitkomst van dat proces er echter toe dat belastingheffing wordt gefrustreerd, omdat opzettelijk in strijd met doel en strekking van de belastingwet wordt gehandeld. Dit in strijd handelen met een wettelijke bepaling kan echter niet door diezelfde wet worden voorkomen. Zoals reeds vermeld, moet ook de rechtsvindingsmethode misbruik van recht met enige terughoudendheid worden toegepast omdat middels herkwalificatie afbreuk wordt gedaan aan de rechtszekerheid. Goedwillende belastingplichtigen (belastingplichtigen zonder belastingbesparingsmotief) moeten op het reguliere rechtsvindingsproces kunnen vertrouwen.¹¹¹

3.3 Invloed van het Europese recht

3.3.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt de invloed van het Europese recht op de Nederlandse omzetbelasting onderzocht.

¹⁰⁸ Soltysik, ‘Misbruik van recht en sportaccommodaties’, NTFR-B 2015/7; Marchal, ‘Algemene beginselen en leerstukken Formeel belastingrecht – Fiscale rechtsvinding’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016 via www.ndfr.nl, par. 1.3.3 en 1.4.2; Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst. 1, par. 1.2.

¹⁰⁹ Marchal, ‘Algemene beginselen en leerstukken Formeel belastingrecht – Fiscale rechtsvinding’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016 via www.ndfr.nl, par. 1.4.1.

¹¹⁰ HR 27 juni 1973, nr. 17 146, *BNB* 1973/187.

¹¹¹ Marchal, ‘Algemene beginselen en leerstukken Formeel belastingrecht – Fiscale rechtsvinding’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016 via www.ndfr.nl, par. 1.4.2.

3.3.2 Harmonisatie binnen de EU

Het Europese recht heeft een grote invloed op het nationale belastingrecht. Dit geldt ook voor de omzetbelasting.¹¹² Nederland kent namelijk sinds 1969 een omzetbelasting die is gebaseerd op een geharmoniseerde Europese grondslag.¹¹³ De door de lidstaten gemaakte keuze tot harmonisatie van de nationale omzetbelastingheffing hangt samen met de doelstellingen van de EEG¹¹⁴ en de EU. Zo werden bij de totstandkoming van de EEG in 1957 als doelstellingen genoemd: het door eensgezind optreden verwijderen van bestaande hinderpalen om daarmee gestadige expansie, een evenwichtig handelsverkeer en eerlijke mededinging te waarborgen. Om voorgaande te bewerkstelligen werden in het EEG-verdrag bepalingen opgenomen met betrekking tot de aanpassing van nationale belastingwetgeving.¹¹⁵ In de loop der jaren werd de EEG diverse malen gewijzigd en aangepast wat uiteindelijk tot de oprichting en inwerkingtreding van de EU heeft geleid door het Verdrag van Lissabon.¹¹⁶ De in het EEG-verdrag genoemde doelstellingen van een evenwichtig handelsverkeer en eerlijke mededingingen worden ook in de Europeesrechtelijke verdragen genoemd. Zo stelt de Europese Unie zich tot doel een interne markt tot stand te brengen.¹¹⁷ Dit betreft een ruimte zonder binnengrenzen, waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd. Om deze interne markt te bereiken is het noodzakelijk dat omzetbelastingwetgeving op Europeesniveau (vergaand) wordt geharmoniseerd.¹¹⁸ Het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU) stelt met betrekking tot de harmonisatie van omzetbelastingwetgeving het volgende:

“De Raad stelt na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité met eenparigheid van stemmen, volgens een bijzondere wetgevingsprocedure de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voorzover deze harmonisatie

¹¹² Weber, ‘Hoofdstuk I Introductie tot het Europese belastingrecht - Algemeen’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, EBR.1.0.0.

¹¹³ Zie paragraaf 2.2 van dit onderzoek.

¹¹⁴ Europese Economische Gemeenschap; de voorganger van de huidige EU. De EEG werd in 1957 opgericht door: België, Duitsland, Frankrijk, Italië, Luxemburg en Nederland.

¹¹⁵ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 30.

¹¹⁶ Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon, 13 december 2007; *pb C 306* van 17 december 2007.

¹¹⁷ Art. 3, derde lid VEU.

¹¹⁸ Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 1.

*noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen.*¹¹⁹

Uit voorgaande blijkt dat de Nederlandse omzetbelasting niet op zichzelf staat, maar onderdeel is van een Europeesrechtelijk bouwwerk. Omdat het Hof van Justitie EU (hierna: HvJ EU) zich bij de Europeesrechtelijke rechtspraak baseert op het Europese Recht, komen de primaire en secundaire bronnen en de rechtstreekse werking van het Europese recht in de komende subparagrafen aan bod.

3.3.3 Primaire bronnen van Europees recht

Tot de primaire bronnen van het Europese recht kunnen worden gerekend de oprichtings-, wijzigings- en toetredingsverdragen, zoals het EG-Verdrag¹²⁰, het Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU) en het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU). Ook de algemene (Europese) rechtsbeginselen vormen een onderdeel van het primaire Europese recht.¹²¹

Voor de omzetbelasting kan met name gewezen worden op het reeds aangehaalde artikel 113 VWEU, waarin het recht aan de Europese Raad wordt toegekend om bepalingen vast te stellen voor een Europese omzetbelasting op geharmoniseerde grondslag en op artikel 65, eerste lid, onderdeel b VWEU, waarin lidstaten de mogelijkheid wordt geboden om alle nodige maatregelen te nemen om overtreding van de nationale wetten en voorschriften (met name op fiscaal gebied) tegen te gaan.¹²²

3.3.4 Secundaire bronnen van Europees recht

Van den Berg merkt op dat het secundaire EU-recht als een verdere invulling van het primaire EU-recht gezien kan worden. Het primaire EU-recht staat daarbij boven het secundaire EU-recht, waardoor het secundaire EU-recht conform het primaire EU-recht moet worden uitgelegd.¹²³ Hierdoor kan het secundaire EU-recht bijvoorbeeld worden getoetst aan de algemene (Europeesrechtelijke) rechtsbeginselen.¹²⁴ In het VWEU zijn diverse bevoegdheden

¹¹⁹ Art. 113 VWEU.

¹²⁰ Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap van 25 maart 1957, Trb. 1957, 74 en 91.

¹²¹ Deze rechtsbeginselen worden uiteengezet in paragraaf 3.5 van dit onderzoek.

¹²² Weber, 'Primaire bronnen van Europees recht', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, EBR.2.0.0.A; Van den Berg, 'Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken', NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 2.

¹²³ Van den Berg, 'Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken', NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 2.

¹²⁴ Weber, 'Overzicht van verschillende secundaire bronnen', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, EBR.2.0.0.B.b.

opgenomen op grond waarvan instellingen van de Europese Unie bepaalde besluiten kunnen nemen. Zo vermeldt artikel 288 VWEU:

*“Teneinde de bevoegdheden van de Unie te kunnen uitoefenen, stellen de instellingen verordeningen, richtlijnen, beschikkingen, aanbevelingen en adviezen vast (...).”*¹²⁵

Omdat de bevoegdheid om verordeningen, richtlijnen, besluiten, aanbevelingen en adviezen vast te stellen voortvloeit uit het primaire EU-recht, worden dergelijke besluiten aangeduid als secundair Europees recht.¹²⁶ De karakteristieken van de verschillende besluiten worden hieronder puntsgewijs uiteengezet.¹²⁷

- Een verordening heeft een algemene strekking, waarbij een verordening verbindend is in al haar onderdelen en rechtstreeks van toepassing is in elke lidstaat. Een verordening hoeft niet, zoals bij een richtlijn wel het geval is, te worden omgezet in nationaal recht. Een verordening is dan ook zeer bruikbaar voor het opleggen van verboden of voor het invoeren van een uniforme regeling.
- Een richtlijn is verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd is, doch aan de nationale instanties wordt de bevoegdheid gelaten vorm en middelen te kiezen. Een richtlijn moet dus worden omgezet in nationaal recht, waarbij de letterlijke bewoordingen van de richtlijn niet behoeven te worden overgenomen, maar kan worden volstaan met nationaalrechtelijke bepalingen waarbij het resultaat van de richtlijn wordt behaald. Een richtlijn wordt met name ingezet als een deel van de nationale wetgeving moet worden geharmoniseerd; lidstaten passen dan alleen voor zover noodzakelijk hun nationale wetgeving aan.
- Een beschikking is verbindend in al haar onderdelen, maar indien adressanten worden vermeld, is zij alleen voor hen verbindend. Vaak is dit laatste het geval. Zo wordt een specifieke lidstaat op de vingers getikt middels een beschikking indien een nationale bepaling leidt tot verboden staatssteun. Het verschil tussen een richtlijn en een beschikking is dat een richtlijn een algemene strekking heeft voor alle lidstaten, maar een beschikking slechts van toepassing is op een individuele lidstaat.

¹²⁵ Art. 288 VWEU.

¹²⁶ Weber, ‘Overzicht van verschillende secundaire bronnen’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, EBR.2.0.0.B.a.

¹²⁷ Art. 288 VWEU; Weber, ‘Overzicht van verschillende secundaire bronnen’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, EBR.2.0.0.B.a.; Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 3.

- Aanbevelingen en adviezen zijn niet verbindend en worden daardoor ook wel als ‘soft law’ aangemerkt. Alhoewel deze niet verbindend zijn, dienen het HvJ EU en de nationale rechter de aanbevelingen en adviezen bij het komen tot een rechterlijke beslissing wel in aanmerking te nemen.

3.3.5 Rechtstreekse werking van Europees recht

Met rechtstreekse werking wordt bedoeld, dat een belanghebbende zich voor een nationale rechter met succes op het Europese recht kan beroepen. Zowel het primaire als het secundaire Europese recht heeft daarbij rechtstreekse werking.¹²⁸ Zo kwam de rechtstreekse werking van het primaire EU-recht aan de orde in het arrest Van Gend en Loos¹²⁹. In dat arrest concludeerde het HvJ EU als volgt:

“(…) artikel 12 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap heeft directe werking en schept rechten ten bate der justitiabelen, welke handhaving aan de nationale rechters kan worden gevraagd.”¹³⁰

Een belastingplichtige kan zich ingevolge dit arrest van het HvJ EU dus rechtstreeks op primair EU-recht beroepen voor een nationale rechter. Ook met betrekking tot het secundaire EU-recht is een rechtstreeks beroep mogelijk. Omdat de mogelijkheden daartoe verschillen per categorie¹³¹ van secundair Europees recht, zullen deze afzonderlijk besproken worden. De rechtstreekse werking van een verordening geldt zowel voor de lidstaat als voor de belastingplichtige. Dit heeft te maken met het dwingende karakter van een verordening. Een verordening hoeft niet te worden geïmplementeerd door de lidstaat en is daarom voor beide partijen direct verbindend. Is het nationale recht in strijd met een (Europese) verordening, dan dient dit nationale recht te worden afgeschaft. Gebeurt dit laatste niet, dan dient de nationale rechter de met de verordening strijdige (nationale) regels buiten toepassing te laten.¹³²

De mogelijkheid om een rechtstreeks beroep te doen op een richtlijn is er voor de belastingplichtige wel, maar - in tegenstelling tot een verordening - voor de lidstaat niet. Dit hangt samen met het karakter van een richtlijn. Een lidstaat is namelijk verplicht om richtlijnbevestigingen in de nationale wet te implementeren, zodat de nationale wet qua resultaat

¹²⁸ Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 4.

¹²⁹ HvJ EU 5 februari 1963, nr. 26/62 (Van Gend en Loos), *BNB* 1964/134.

¹³⁰ HvJ EU 5 februari 1963, nr. 26/62 (Van Gend en Loos), *BNB* 1964/134, uitspraak nr. 1.

¹³¹ Zie voor de verschillende categorieën van secundair Europees recht subparagraaf 3.3.4 van dit onderzoek.

¹³² Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 4.

overeenstemt met de (Europeesrechtelijke) richtlijn. In eerste instantie zal de belastingplichtige zich alleen kunnen beroepen op de nationale wet, dit is anders indien een richtlijnbevestiging in de richtlijn inhoudelijk onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is opgesteld, maar niet, niet tijdig of niet correct door de lidstaat is omgezet in nationaal recht.¹³³ De rechtstreekse werking die van toepassing is indien wordt voldaan aan voorgenoemde voorwaarden, is noodzakelijk om lidstaten te bewegen tot het in overeenstemming brengen van de nationale wet met de richtlijn. Zou deze rechtstreekse werking er niet zijn, dan zou de harmonisatie en daarmee de realisatie van de interne markt af komen te hangen van de wil van de lidstaten. Een belastingplichtige kan zich dus (onder voorwaarde) rechtstreeks beroepen op richtlijnbevestigingen. Dat geldt voor een lidstaat niet. Een lidstaat mag, indien een richtlijnbevestiging niet of niet correct is geïmplementeerd, die richtlijnbevestiging niet inroepen ten nadele van de belastingplichtige. De belastingplichtige mag vertrouwen op een nationale bevestiging, indien deze voor hem gunstiger uitwerkt dan de daarmee verband houdende richtlijnbevestiging.¹³⁴

3.4 Rechtsregels

3.4.1 Inleiding

In deze paragraaf worden de rechtsregels uiteengezet die van toepassing zijn op de Nederlandse omzetbelasting. Daarbij wordt een tweedeling gemaakt tussen Europees- en nationaalrechtelijke rechtsregels.

3.4.2 Europeesrechtelijke rechtsregels met betrekking tot de Nederlandse omzetbelasting

De belangrijkste Europeesrechtelijke rechtsregel met betrekking tot de huidige Nederlandse omzetbelasting betreft de Richtlijn betreffende belasting over de toegevoegde waarde¹³⁵, oftewel de Btw-richtlijn. Deze richtlijn trad op 1 januari 2007 in werking waarbij de Zesde richtlijn, de voorganger van de Btw-richtlijn, werd ingetrokken. De inwerkingtreding van de Btw-richtlijn bracht nauwelijks materiële wijzigingen met zich mee; het ging voornamelijk om herschikking van artikelen. De arresten die het HvJ EU heeft gewezen onder de Zesde

¹³³ HvJ EU 19 januari 1982, nr. 8/81 (Becker), ECLI:EU:C:1982:7, r.o. 25; Van den Berg, 'Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken', NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 4.

¹³⁴ Dit kan evenwel anders zijn indien de nationale rechter gebruik maakt van de EU-conforme interpretatie. Ingevolge deze methode van rechtsvinding is de nationale rechter namelijk verplicht om nationale bevestigingen die een uitvloeisel zijn van een (Europeesrechtelijke) richtlijn, richtlijnconform uit te leggen. Daarnaast kan een belastingplichtige geen beroep doen op Europees recht indien sprake is van misbruik van recht.

¹³⁵ Volledige naam: Richtlijn van de Raad van 28 november 2006, 2006/112/EG, betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, pbEU 2006, L 347, zoals laatstelijk gewijzigd op 12 februari 2008, pbEU 2008, L 44 (i.w.tr. 01-01-2015).

richtlijn, blijven hun gelding dan ook behouden. In de Btw-richtlijn is het systeem van de omzetbelasting opgenomen. Het doel van de richtlijn is om de nationaalrechtelijke omzetbelastingheffing van de lidstaten op een zo uniform mogelijke wijze plaats te laten vinden.¹³⁶

Naast een richtlijn is sinds 17 oktober 2005 een uitvoeringsverordening van toepassing op de omzetbelasting. Aanleiding voor deze verordening was dat de Zesde richtlijn in een aantal gevallen te veel interpretatieruimte overliet aan de lidstaten. Alhoewel het HvJ EU in veel gevallen die interpretatieruimte door haar gewezen arresten aanzienlijk heeft ingeperkt, besloot de Europese Raad toch tot het invoeren van een (uitvoerings)verordening. Dit omdat de interpretatieruimte de harmonisatie en daarmee het beoogde doel van een interne markt frustreerde. De verordening uit 2005 is per 1 juli 2011 ingetrokken en vervangen door de Verordening voor vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG van 15 maart 2011, nr. 2011/282/EU¹³⁷ (hierna: Btw-uitvoeringsverordening).¹³⁸ Deze verordening vormt een nadere uitwerking van enkele bepalingen die zijn te vinden in de Btw-richtlijn.¹³⁹

Ondanks dat de Btw-uitvoeringsverordening rechtstreeks van toepassing is (zonder implementatie), stel ik in overeenstemming met Van Hilten en Van Kesteren vast dat de Btw-uitvoeringsverordening niet boven de Btw-richtlijn staat.¹⁴⁰ Indien een bepaling uit de Btw-uitvoeringsverordening strijdig is met een bepaling uit de Btw-richtlijn, leidt dat er toe dat de bepaling uit de Btw-uitvoeringsverordening ongeldig is. Dit valt af te leiden uit het feit dat de Btw-richtlijn haar bestaansrecht heeft in het VWEU¹⁴¹ en de Btw-uitvoeringsverordening haar bestaansrecht heeft in de Btw-richtlijn:

“De Raad stelt op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen de nodige maatregelen ter uitvoering van deze richtlijn vast.”¹⁴²

¹³⁶ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studiereserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 37-38.

¹³⁷ Volledige naam: Uitvoeringsverordening van de Raad van 15 maart 2011, 2011/282/EU, houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2011, L 77, zoals laatstelijk gewijzigd op 7 oktober 2013, pbEU 2013, L 284 (i.w.tr. 15-11-2013).

¹³⁸ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studiereserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 39.

¹³⁹ Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 3.2.

¹⁴⁰ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studiereserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 43.

¹⁴¹ Namelijk artikel 113 VWEU, zie subparagraaf 3.3.2 van dit onderzoek.

¹⁴² Art. 397 Btw-richtlijn.

3.4.3 Nationaalrechtelijke rechtsregels met betrekking tot de Nederlandse omzetbelasting

De nationaalrechtelijke rechtsregels met betrekking tot de omzetbelasting dienen, in elk geval voor wat betreft strekking en resultaat, in overeenstemming te zijn met de Btw-richtlijn en de Btw-uitvoeringsverordening. De Nederlandse omzetbelasting is in grote lijnen geregeld in de Wet op de omzetbelasting 1968. Daarnaast kunnen als nationaalrechtelijke bronnen worden genoemd: het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 en de Besluiten. Deze laatste categorie omvat uitvoeringsvoorschriften van de staatssecretaris aan de Belastingdienst omtrent de uitleg van belastingwetten in concrete situaties.¹⁴³

3.5 Rechtsbeginselen

3.5.1 Inleiding

In deze paragraaf komen de (Europeesrechtelijke) rechtsbeginselen aan de orde. Waar een rechtsregel een alles of niets karakter heeft, geeft een rechtsbeginsel niet specifiek aan wat recht is. Het HvJ EU wendt de algemene rechtsbeginselen aan om bepaalde rechtstekorten op te heffen. Daarbij neemt het HvJ EU soms de algemene rechtsbeginselen tot uitgangspunt om tot een juiste uitleg van het gemeenschapsrecht te komen. Daarbij dienen de verschillende rechtsbeginselen tegen elkaar te worden afgewogen. Het HvJ EU zal in een concrete situatie moeten bepalen welk rechtsbeginsel voorrang heeft.¹⁴⁴

De grondslag voor de toepassing van de algemene rechtsbeginselen door het HvJ EU is te vinden in artikel 19, eerste lid VEU:

“Het Hof van Justitie van de Europese Unie (...) verzekert de eerbiediging van het recht bij de uitlegging en toepassing van de Verdragen.”¹⁴⁵

Van den Berg merkt omtrent het bovengenoemde begrip recht op, dat er in het algemeen vanuit wordt gegaan dat dit begrip ruimer is dan de diverse bepalingen die te vinden zijn in het verdrag.¹⁴⁶ Hierdoor dient onder het recht ook de algemene rechtsbeginselen te worden verstaan. Daarnaast merkt Van den Berg op dat het vaste rechtspraak van het HvJ EU is dat het secundaire EU-recht zoveel als mogelijk conform de communautaire rechtsbeginselen

¹⁴³ Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst. 1, par. 2.2.

¹⁴⁴ Weber, ‘Hoofdstuk IV Algemene rechtsbeginselen – Inleiding’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigators.nl, EBR.4.0.0.

¹⁴⁵ Art. 19, eerste lid VEU.

¹⁴⁶ Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 6.1.

dient te worden uitgelegd. Hierdoor is ook de nationale rechter die uitspraak doet omtrent de Wet OB gehouden het nationale recht conform de algemene rechtsbeginselen uit te leggen.¹⁴⁷ Weber noemt als algemene Europeesrechtelijke rechtsbeginselen: het subsidiariteitsbeginsel, het beginsel van gemeenschapstrouw, het gelijkheidsbeginsel, de rechten van de mens, het effectiviteitsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.¹⁴⁸ Van den Berg merkt op dat van bovengenoemde rechtsbeginselen het evenredigheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel zich het meest laten gelden in de Europese rechtspraak op het terrein van de omzetbelasting. Deze drie rechtsbeginselen zullen in de volgende subparagrafen worden beschouwd.¹⁴⁹

3.5.2 Het evenredigheidsbeginsel

Het evenredigheidsbeginsel stelt een beperking vast met betrekking tot de (Europeesrechtelijke) overheidsbevoegdheden; slechts die verplichtingen mogen aan een particulier worden opgedragen die noodzakelijk zijn om het legitieme doel van het overheidshandelen te bereiken.¹⁵⁰ Het evenredigheidsbeginsel is vastgelegd in het VEU en luidt:

“Krachtens het evenredigheidsbeginsel gaan de inhoud en de vorm van het optreden van de Unie niet verder dan wat nodig is om de doelstellingen van de Verdragen te verwezenlijken (...).”¹⁵¹

Een vergelijking met het nationaalrechtelijke legaliteitsbeginsel dient zich hierbij dan ook aan. Dit beginsel is vastgelegd in de Grondwet en luidt:

“Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet.”¹⁵²

Door deze bepaling kan in Nederland uitsluitend belasting worden geheven uit kracht van een wet. Het legaliteitsbeginsel dient daarbij ter bescherming van belastingplichtigen; een overheid kan door deze grondwettelijke bepaling alleen middels een wet inbreuk maken op het eigendomsrecht van belastingplichtigen.

¹⁴⁷ Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 6.1.

¹⁴⁸ Weber, ‘Hoofdstuk IV Algemene rechtsbeginselen – Inleiding’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, EBR.4.0.0.

¹⁴⁹ Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 6.1.

¹⁵⁰ Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 6.2.

¹⁵¹ Art. 5, vierde lid VEU.

¹⁵² Hoofdstuk 5, paragraaf 2, artikel 104 Grondwet.

Ook het evenredigheidsbeginsel moet in die zin worden gezien. Dit beginsel impliceert dat de nationale maatregel geschikt en noodzakelijk moet zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen.¹⁵³ Het evenredigheidsbeginsel resulteert er dus in dat er een toets plaatsvindt naar de verhouding tussen het middel en het doel. Daarbij mag het middel niet verder gaan dan strikt noodzakelijk is om het doel te bereiken.

In de rechtspraak van het HvJ EU vindt op basis van drie elementen een toetsing aan het evenredigheidsbeginsel plaats.

In de eerste plaats de geschiktheidstoets; de maatregel moet geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen. Daarbij wordt er onderzocht of er een causaal verband tussen middel en doel aanwezig is.

Daarnaast past het HvJ EU een noodzakelijkheidstoets toe. Deze toets bekijkt of het middel dat wordt ingezet niet verder gaat dan strikt noodzakelijk is om het doel te bereiken. Daarbij wordt er ook onderzocht of er geen andere, minder belastende, middelen voorhanden zijn om het doel te bereiken.

De laatste toets met betrekking tot het evenredigheidsbeginsel is de evenwichtigheidstoets. Deze toets weegt het nationale belang bij het te bereiken doel af tegen het communautaire, Europese belang.¹⁵⁴

Van den Berg merkt omtrent de drie genoemde toetsen op dat het HvJ EU niet in alle arresten alle drie de toetsen even duidelijk naar voren laat komen. Het evenredigheidsbeginsel kan zich volgens hem in vele gedaanten voor doen. Ook Weber merkt dit op en voegt daar aan toe dat het HvJ EU soms helemaal niet, soms slechts globaal en andermaal een diepgaande evenredigheidstoets plaats laat vinden.¹⁵⁵ Daarnaast merkt Weber op dat het evenredigheidsbeginsel een moeilijk concreet te toetsen beginsel is. Dit omdat sprake is van een open norm en het vaak niet goed valt aan te geven wat evenredig is ten opzichte van welke grootheid.¹⁵⁶

3.5.3 Het rechtszekerheidsbeginsel

Het rechtszekerheidsbeginsel beschermt de positie van belastingplichtigen. Het beginsel strekt ertoe dat rechtsregels voor belastingplichtigen kenbaar en voorzienbaar moeten zijn. Op die

¹⁵³ Weber, 'Hoofdstuk IV Algemene rechtsbeginselen – Evenredigheidsbeginsel', *Cursus Belastingrecht*, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigators.nl, EBR.4.0.6.A.

¹⁵⁴ Weber, 'Hoofdstuk IV Algemene rechtsbeginselen – Evenredigheidsbeginsel', *Cursus Belastingrecht*, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigators.nl, EBR.4.0.6.B; Van den Berg, 'Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken', *NDFR*, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 6.2.

¹⁵⁵ Van den Berg, 'Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken', *NDFR*, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 6.2.

¹⁵⁶ Weber, 'Hoofdstuk IV Algemene rechtsbeginselen – Evenredigheidsbeginsel', *Cursus Belastingrecht*, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigators.nl, EBR.4.0.6.A.

wijze stelt het belastingplichtigen in staat om hun juridische rechten en plichten te kennen, waardoor zij zekerheid hebben over de juridische en economische gevolgen van hun handelen.¹⁵⁷ Om dit te bewerkstelligen stelt het rechtszekerheidsbeginsel eisen aan de bekendmaking van regelgeving, aan de mogelijkheid van terugwerkende kracht van regelgeving en aan de termijnen die gelden ten aanzien van de mogelijkheid om een beroep op een regeling te doen.¹⁵⁸

Zo mag regelgeving pas in werking treden nadat deze bekend is gemaakt, worden arresten van het HvJ EU alleen bij wijze van strikte uitzondering in de tijd beperkt, dienen lidstaten een redelijke termijn van bezwaar en beroep te hanteren en dient een regeling duidelijk en nauwkeurig omschreven te zijn.¹⁵⁹

Een beroep op nationaalrechtelijk opgewekt vertrouwen kan niet tegen een Europeesrechtelijk bepaling worden ingebracht. Een belastingplichtige kan namelijk geen vertrouwen ontleen aan een nationaalrechtelijke bepaling die in strijd met het EU-recht is.¹⁶⁰

3.5.4 Het gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel, ook wel het non-discriminatiebeginsel genoemd, stelt de eis dat gelijke gevallen gelijk dienen te worden behandeld en dat ongelijke gevallen ongelijk dienen te worden behandeld naar de mate van ongelijkheid.¹⁶¹ Dit laatste betekent dat de ongelijke behandeling in verhouding moet staan tot de mate van ongelijkheid. Daarbij is een ongelijke behandeling van gelijke gevallen alleen toegestaan indien daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat.¹⁶²

Het gelijkheidsbeginsel is een algemeen beginsel van het EU-recht dat in verschillende artikelen van de Europese verdragen is opgenomen. Zo luidt artikel 18 VWEU:

“Binnen de werkingssfeer van de Verdragen en onverminderd de bijzondere bepalingen, daarin gesteld, is elke discriminatie op grond van nationaliteit verboden(...).”¹⁶³

¹⁵⁷ Weber, ‘Hoofdstuk IV Algemene rechtsbeginselen – Rechtszekerheidsbeginsel’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, EBR.4.0.5.A.

¹⁵⁸ Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 6.3.

¹⁵⁹ Weber, ‘Hoofdstuk IV Algemene rechtsbeginselen – Rechtszekerheidsbeginsel’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, EBR.4.0.5.B.

¹⁶⁰ Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 6.3.

¹⁶¹ Weber, ‘Hoofdstuk IV Algemene rechtsbeginselen – Gelijkheidsbeginsel’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, EBR.4.0.2.

¹⁶² Jansen en Haasnoot, ‘Het gelijkheidsbeginsel als algemeen rechtsbeginsel – Het gelijkheidsbeginsel’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 1.

¹⁶³ Art. 18 VWEU.

Naast het verbod op discriminatie op basis van nationaliteit ingevolge artikel 18 VWEU, is ook discriminatie op grond van geslacht, ras of etnische afstamming, godsdienst of overtuiging, handicap, leeftijd of seksuele geaardheid verboden.¹⁶⁴

Ook in de Nederlandse grondwet is het gelijkheidsbeginsel opgenomen. Zo luidt artikel 1 van de Grondwet:

*“Allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht of op welke grond dan ook, is niet toegestaan.”*¹⁶⁵

Het gelijkheidsbeginsel kan pas toepassing vinden als er sprake is van gelijke gevallen. Daarbij hoeft geen sprake te zijn van identieke gevallen; twee gevallen zijn namelijk zelden exact gelijk. Het gelijkheidsbeginsel vindt toepassing, indien gevallen voor wat betreft de casus in relevante opzichten, zowel rechtens als in feite, vergelijkbaar zijn. Indien sprake is van ongelijke gevallen, vindt het gelijkheidsbeginsel in principe geen toepassing. De ongelijkheid rechtvaardigt immers een ongelijke behandeling. Dit is anders indien de mate van ongelijkheid in behandeling niet in verhouding staat tot de mate van ongelijkheid.¹⁶⁶

Als het gelijkheidsbeginsel wordt bezien op de omzetbelasting, is het in de eerste plaats van belang om op te merken dat btw-regelgeving in de vorm van de Btw-richtlijn en de nationale Wet OB als middel worden ingezet om, Europees gezien, een hoger doel na te streven; het realiseren van een interne markt.¹⁶⁷ De uitwerking van het gelijkheidsbeginsel voor de omzetbelasting moet dan ook in het perspectief van het streven naar één interne markt worden gezien. Daarvoor is het vereist dat gelijke gevallen binnen die interne markt, gelijk worden behandeld. Het gelijkheidsbeginsel is sterk economisch getint. Het gaat bij de bepaling of sprake is van gelijke gevallen om de economische werkelijkheid en niet om het eventueel juridische omhulsel.¹⁶⁸

3.6 Deelconclusie

Recht is een soort communis opinio binnen een groep mensen over de wijze waarop de deelnemers aan de desbetreffende groep zich ten opzichte van elkaar dienen te gedragen.

¹⁶⁴ Art. 19 VWEU.

¹⁶⁵ Hoofdstuk 1, artikel 1 Grondwet.

¹⁶⁶ Jansen en Haasnoot, ‘Artikel 1 GW Gelijke behandeling; discriminatieverbod – Gelijke gevallen’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 2.

¹⁶⁷ Zie daaromtrent subparagraaf 3.3.2. van dit onderzoek.

¹⁶⁸ Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016, par. 6.4.

Recht ontwikkelt zich daarbij in de tijd en bestaat uit zowel rechtsregels als rechtsbeginselen. De rechter heeft als taak om in individuele gevallen te beslissen wat recht is. Daarvoor staat de rechter verschillende technieken ter beschikking. Deze technieken worden ook wel rechtsvindingsmethoden genoemd. Rechtsvinding bestaat daarbij uit het opsporen van de feiten, het opsporen van de rechtsnormen en de waardering van die feiten in het licht van die normen. De volgende rechtsvindingsmethoden kunnen worden onderscheiden: grammaticale interpretatie, wethistorische interpretatie, wetssystematische interpretatie, teleologische interpretatie, EU-conforme interpretatie, fiscaalrechtelijke kwalificatie, schijnhandelingen en misbruik van recht. Tot de constatering van de aanwezigheid van een schijnhandeling of *fraus legis* (oftewel: misbruik van recht) kan pas worden overgegaan indien de interpretatieve rechtsvindingsmethoden zijn uitgeput. Dit komt omdat de kwalificatie tot schijnhandeling of *fraus legis* leidt tot herkwalificatie. Herkwalificatie vormt een inbreuk op het rechtszekerheidsbeginsel en moet daarom met enige terughoudendheid worden toegepast. Een voorwaarde voor herkwalificatie op basis van misbruik van recht is dan ook dat er sprake is van een belastingverrijdelingsmotief.

Het Europese recht heeft een grote invloed op het nationale belastingrecht. Dit geldt ook voor de omzetbelasting. Nederland kent namelijk sinds 1969 een omzetbelasting die is gebaseerd op een geharmoniseerde Europese grondslag. Doel van deze geharmoniseerde grondslag is om een interne markt tot stand te brengen. Deze interne markt betreft een ruimte zonder binnengrenzen, waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd. Door deze Europeesrechtelijke invloed staat de omzetbelasting niet op zichzelf, maar is onderdeel van een Europeesrechtelijke kader. Dit kader bestaat Europeesrechtelijk voornamelijk uit de Btw-richtlijn en de Btw-(uitvoerings)verordening. De Btw-richtlijn dwingt de lidstaten om hun nationale wetgeving qua resultaat in overeenstemming met de bepalingen van de richtlijn te brengen. De Btw-(uitvoerings)verordening beoogt interpretatieverschillen met betrekking tot de richtlijnbevestigingen te verkleinen.

Nationaalrechtelijk is de omzetbelasting gebaseerd op de Wet OB, het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 en de Besluiten. Het HvJ EU wendt de algemene rechtsbeginselen aan om bepaalde rechtstekorten op te heffen. Daarbij neemt het HvJ EU, indien nodig de algemene rechtsbeginselen tot uitgangspunt om tot een juiste uitleg van het gemeenschapsrecht te komen. Afweging van de verschillende rechtsbeginselen kan daarbij nodig zijn. Het evenredigheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel laten zich in de Europese rechtspraak op het terrein van de omzetbelasting het meest gelden.

4 Werking van de Omzetbelasting; kernonderdelen

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de werking van de omzetbelasting geschetst door een uiteenzetting van de kernonderdelen waarop de werking van de Wet OB en de Btw-richtlijn is gebaseerd. Dit hoofdstuk beoogt inzicht te verschaffen in de algemene wijze waarop omzetbelasting wordt geheven middels de Wet OB en de Btw-richtlijn. Alleen die onderdelen die benodigd zijn om de problematiek omtrent Btw-constructies te kunnen doorgronden, worden behandeld. Voor een volledige (en op bepaalde punten diepere) uiteenzetting van de werking van de omzetbelasting verwijs ik graag naar de in de voetnoot opgenomen fiscale naslagwerken.¹⁶⁹

4.2 Ondernemerschap

Omdat de omzetbelasting op indirecte wijze wordt geheven, staat het begrip ‘ondernemer’ binnen de Wet OB centraal. Het ondernemersbegrip wordt in het spraakgebruik voornamelijk uitgelegd naar de strekking die het begrip heeft in de wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna Wet IB). Omdat het ondernemersbegrip in de Wet OB verschilt van het ondernemersbegrip in de Wet IB wordt, alvorens verder in te gaan op het ondernemerschap binnen de omzetbelasting, allereerst kort het verschil geschetst tussen het ondernemersbegrip in de Wet IB en de Wet OB.

De Wet OB wenst het consumptieve verbruik door de particuliere consument en andere gelijkgestelden te belasten. De heffing daarvan vindt echter niet plaats bij de particulier zelf, maar bij de ondernemer die de goederen of diensten aan de consument levert (indirecte wijze). Om het consumptieve verbruik te kunnen belasten is er om die reden sprake van een ruim ondernemersbegrip. Is er namelijk geen sprake van een ondernemer, dan kan er ook niet aan de heffing van omzetbelasting worden toegekomen. Daarnaast is een ruim ondernemersbegrip noodzakelijk om de neutraliteit van de belasting te waarborgen. Indien een schakel in de bedrijfsketen als niet-ondernemer wordt aangemerkt leidt dat er namelijk toe dat er cumulatie van omzetbelasting optreedt. Deze cumulatie ontstaat doordat de niet-ondernemer zijn voorbelasting niet in aftrek kan brengen. Hierdoor is de belasting die op een eindproduct drukt niet meer strikt evenredig is aan de prijs. Een beperkt ondernemersbegrip doet daardoor afbreuk aan het beginsel van uitwendige neutraliteit.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Zie bijvoorbeeld: Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012; Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, beschikbaar via www.ndfr.nl; Braun, ‘Omzetbelasting’, Cursus Belastingrecht, beschikbaar via www.navigators.nl.

¹⁷⁰ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 59.

De inkomstenbelasting daarentegen wenst de draagkracht van de ondernemer te belasten. Voor de IB-ondernemer geldt tegenover het ruime begrip in de Wet OB juist een streng ondernemersbegrip. Indien een belastingplichtige binnen de inkomstenbelasting als ‘ondernemer’ kwalificeert leidt dit namelijk tot fiscale voordelen in de vorm van onder andere de zelfstandigenaftrek¹⁷¹ en MKB-winstvrijstelling¹⁷². Deze fiscale voordelen zijn door de wetgever in het leven geroepen om ondernemerschap te stimuleren. De wetgever is van mening dat ondernemerschap een positieve invloed heeft op de Nederlandse economie. Zo merkt de staatssecretaris op dat IB-ondernemerschap leidt tot werkgelegenheid en innovatie.¹⁷³ Uit dit oogpunt mag duidelijk zijn dat alleen ‘echte’ ondernemers van deze IB-faciliteiten gebruik mogen maken en er om die reden dus een streng ondernemersbegrip geldt binnen de Wet IB.

Het OB-ondernemerschap vormt dus vanwege het doel van de belasting een ruimer begrip, dan men over het algemeen onder ondernemerschap verstaat. De vraag dient zich aan op welke wijze de wet- / richtlijngever voorgaande in de wet / richtlijn heeft verankerd.

De Wet OB omschrijft de ondernemer als ‘eenieder’ die een ‘bedrijf’ ‘zelfstandig’ uitoefent.¹⁷⁴ Daarbij wordt onder ‘bedrijf’ mede verstaan een beroep of de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.¹⁷⁵

Het ruime ondernemersbegrip blijkt uit het gebruik van het woord ‘eenieder’. Zo kunnen zowel reguliere rechtspersonen, natuurlijke personen, samenwerkingsverbanden, publiekrechtelijke rechtspersonen en stichtingen als ondernemer worden aangemerkt. Tevens hoeft er geen sprake te zijn van een winstoogmerk, wat - gezien vanuit het doel van de omzetbelasting; het belasten van consumptief verbruik¹⁷⁶ - logisch is. Dat een winstoogmerk niet vereist is, valt uit de definitie in de Wet OB niet direct af te leiden. De richtlijnbevestiging is daarin duidelijker. Zo spreekt de richtlijn niet over een bedrijf, maar over ‘een economische activiteit die wordt verricht, waarbij het oogmerk (lees: wel/niet winststreven) van die activiteit niet van belang is.’¹⁷⁷ Ook in de rechtspraak is het ruime ondernemersbegrip terug te vinden, zo overweegt het HvJ EU dat ‘uit de definities van de begrippen belastingplichtige en economische activiteiten blijkt, dat het begrip economische activiteiten een ruime

¹⁷¹ Om in aanmerking te komen voor deze faciliteit dient de ondernemer tevens te voldoen aan het urencriterium (art. 76 Wet IB).

¹⁷² Ingevolge art. 3.76 respectievelijk art. 3.79a Wet IB.

¹⁷³ Brief Staatssecretaris van Financiën van 3 juli 2014 inzake de winstbox, kenmerk DB/2014/280.

¹⁷⁴ Art. 7, eerste lid Wet OB.

¹⁷⁵ Art. 7, tweede lid, onderdeel a en onderdeel b Wet OB.

¹⁷⁶ Zie omtrent het doel van de omzetbelasting paragraaf 2.3 van dit onderzoek.

¹⁷⁷ Art. 9, eerste lid Btw-richtlijn.

werkings sfeer heeft.¹⁷⁸ Ondanks dat het btw-ondernemersbegrip ruim moet worden opgevat, wordt de reikwijdte op een aantal punten enigszins beperkt.¹⁷⁹ In de eerste plaats wordt de reikwijdte van het begrip beperkt door het zelfstandigheidsvereiste. Dit vereiste heeft als doel om loontrekkenden, en andere personen die in een verhouding van ondergeschiktheid tot de werkgever staan, van de belastingheffing uit te sluiten.¹⁸⁰ In de tweede plaats vindt een beperking van het ondernemersbegrip plaats doordat de wet en richtlijn slechts prestaties belasten, indien deze worden uitgevoerd door ‘een als zodanig handelende ondernemer’.¹⁸¹ Verkoopt een natuurlijk persoon die een eigen belastingadviespraktijk heeft eenmaal per jaar gebruikt kinderspeelgoed van zijn kinderen op de plaatselijke rommelmarkt, dan kwalificeert de persoon voor die handelingen niet als ondernemer. Daarnaast is er alleen sprake van ondernemerschap, indien er een economische activiteit wordt verricht. De richtlijn geeft daaromtrent aan: ‘als economische activiteit worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.’¹⁸² Van winststreven hoeft, zoals gezegd, geen sprake te zijn om tot de aanwezigheid van een economische activiteit te kunnen concluderen. Wel dient er naar opbrengst te worden gestreefd. Zo oordeelde het HvJ EU: ‘(...) hij die regelmatig, doch uitsluitend om niet, diensten verricht jegens ondernemers, niet kan worden aangemerkt als belastingplichtige (...).’¹⁸³

Een speciale variant van het ondernemerschap komt in de wet en de richtlijn naar voren middels de figuur van de fiscale eenheid. Zo staat het de lidstaten vrij om ‘personen die zelfstandig zijn, maar op financieel, economisch en organisatorisch gebied nauw verbonden zijn, als één belastingplichtige aan te merken.’¹⁸⁴ Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt.^{185 / 186} Indien een fiscale eenheid wordt vastgesteld, heeft dit tot gevolg dat

¹⁷⁸ HvJ EU 12 januari 2006, nr. C-354/03 (Optigen), V-N 2006/7.20, r.o. 43.

¹⁷⁹ Naast de in deze paragraaf opgenomen beperkingen van de reikwijdte van het begrip ondernemer, wordt de reikwijdte van de omzetbelasting ook beperkt door de objectieve vrijstellingen. Deze vormen het onderwerp van paragraaf 4.6 van dit onderzoek.

¹⁸⁰ Art. 10 Btw-richtlijn.

¹⁸¹ Art. 1, onderdeel a Wet OB; art. 1, eerste lid, onderdeel a Btw-richtlijn; Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst 2 par. 2.1.

¹⁸² Art. 9, eerste lid, Btw-richtlijn.

¹⁸³ HvJ EU 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong Trade), *BNB* 1982/311, r.o. 13.

¹⁸⁴ Art. 11 Btw-richtlijn.

¹⁸⁵ Art. 7, vierde lid Wet OB.

¹⁸⁶ Zie voor een beschouwing van de fiscale eenheid en de drie verwevenheden: Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst 2 par. 4.

de fiscale eenheid als belastingplichtige in de heffing wordt betrokken. Interne handelingen (tussen leden van de fiscale eenheid) vallen daardoor buiten het bereik van de omzetbelasting.¹⁸⁷

Op basis van voorgaand onderzoek is de volgende conclusie gerechtvaardigd. Het begrip ondernemersbegrip is in de omzetbelasting omwille van het doel van de belasting ruimer geformuleerd dan hetgeen in het spraakgebruik onder ‘ondernemer’ wordt verstaan. Zo worden natuurlijke personen, rechtspersonen en samenwerkingsverbanden, ook als ondernemer aangemerkt, indien het winstoogmerk ontbreekt. Dit gaat echter niet zo ver dat ook loontrekkenden en niet-als zodanig handelende ondernemers onder het ondernemersbegrip vallen. Daarnaast leidt uitsluitend om niet presteren ertoe dat van een economische activiteit geen sprake is. Een winststreven is echter niet noodzakelijk, het is voldoende als naar een duurzame opbrengst wordt gestreefd. De conclusie is gerechtvaardigd dat in beginsel ook scholen in stichtingsverband, financiële instellingen, sportverenigingen en de overheid als Btw-ondernemer kunnen kwalificeren.

4.3 Belaste prestaties

Indien is vastgesteld dat een persoon¹⁸⁸ als ondernemer binnen de omzetbelasting kwalificeert, is het - om tot een heffing over te kunnen gaan - noodzakelijk om vast te stellen welke prestaties van die ondernemer belast zijn. De Wet OB beschrijft de belaste prestaties als volgt: ‘In de heffing van omzetbelasting worden betrokken, de levering van goederen en diensten¹⁸⁹ die in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht.’^{190 / 191}

Om de particuliere consumptie zo volledig mogelijk te kunnen treffen, dienen ook de belaste prestaties - evenals het ondernemersbegrip - ruim te worden uitgelegd. Dit blijkt ook uit de definitie die is opgenomen in de wet met betrekking tot het begrip diensten. Zo vormt elke prestatie, die niet kwalificeert als zijnde een leveringen van goederen, een dienst.¹⁹² Van een goederenlevering is sprake als de macht om als eigenaar over een goed te beschikken is

¹⁸⁷ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 92.

¹⁸⁸ Dit kan dus zowel een rechts- als natuurlijkpersoon zijn, maar ook een samenwerkingsverband, stichting, vereniging, overheid of fiscale eenheid.

¹⁸⁹ Het onderscheid tussen de levering van een goed of het verrichten van een dienst speelt daarbij met name een rol voor wat betreft de plaats waar de prestatie geacht wordt plaats te vinden.

¹⁹⁰ Art. 1, onderdeel a Wet OB.

¹⁹¹ Daarnaast noemt art. 1 Wet OB de intracommunautaire verwerving door ondernemers, de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen door niet-ondernemers en de invoer van goederen.

¹⁹² Art. 4, eerste lid Wet OB.

overgedragen of overgegaan.¹⁹³ Daarnaast zijn extra bepalingen opgenomen om al te gemakkelijke wegen om de belasting te ontgaan of uit te stellen weg te nemen. Zo vormen de afgifte van goederen ingevolge een overeenkomst van huurkoop en de oplevering van onroerende zaken een belaste levering. Daarnaast vormen ook de vestiging van een (beperkt) recht op een onroerende zaak en de onttrekking of het gebruik van goederen van het bedrijf voor privédoeleinden belaste prestaties.¹⁹⁴

4.4 Maatstaf van heffing

Indien een kwalificerende ondernemer een belaste prestatie verricht, leidt dit tot de heffing van omzetbelasting. De omzetbelasting beoogt het consumptieve verbruik te belasten. De vraag is op welke wijze de waarde van dit verbruik bepaald moet worden. Oftewel: wat is de maatstaf van heffing?

Voor wat betreft de maatstaf staat de wet- / richtlijngever twee mogelijkheden ter hand. Het meest in lijn met het doel van de omzetbelasting ligt de methode waarbij de waarde van het feitelijke verbruik als maatstaf van heffing wordt genomen. Een tweede methode, waarbij de besteding van de consument als maatstaf wordt genomen stemt daarmee in veel, maar niet alle, gevallen overeen.¹⁹⁵ Dat de wet- / richtlijngever er toch voor heeft gekozen om aan te sluiten bij de besteding, mag geen verwondering wekken. Dit hangt namelijk samen met de indirecte wijze van heffen. De keuze om niet aan het daadwerkelijke verbruik, maar de besteding als maatstaf van heffing te nemen, moet dan ook vooral uit praktische overwegingen gezien worden.¹⁹⁶ De omzetbelasting wordt berekend over de vergoeding. De vergoeding vormt daarbij ‘het totale bedrag dat ter zake van de levering of de dienst door de ondernemer wordt ontvangen, de omzetbelasting daar niet onder begrepen.’¹⁹⁷ Belangrijk om hierbij op te merken is dat er binnen de omzetbelasting sprake is van een subjectieve maatstaf van heffing. De tegenhanger van een subjectieve maatstaf is de objectieve maatstaf. De objectieve maatstaf betreft de waarde die, geheel los van de omstandigheden van partijen, aan een prestatie kan worden toegekend. Men spreekt in die situatie ook wel over de waarde in het economisch verkeer of de normale waarde. De subjectieve maatstaf houdt daarentegen wel

¹⁹³ Art. 3, eerste lid, onderdeel a Wet OB.

¹⁹⁴ Zie art. 3 en 4 Wet OB.

¹⁹⁵ Zo zal de waarde van het feitelijke verbruik en de besteding bij aanschaf van een appel gelijk liggen. Dit omdat een appel vrijwel direct na aanschaf verbruikt wordt. Dit is anders in het geval van de aanschaf van een laptop. De waarde van het feitelijke verbruik in een jaar komt dan niet overeen (is lager) dan de waarde van de besteding op het moment van aanschaf.

¹⁹⁶ Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hoofdstuk 1.

¹⁹⁷ Art. 8, eerste lid Wet OB.

rekening met de omstandigheden tussen partijen, in die zin dat de prijs die tussen partijen tot stand komt, kan afwijken van hetgeen in de markt als normaal kan worden beschouwd.¹⁹⁸ Van Hilten en Van Kesteren menen dat een subjectieve maatstaf overeenstemt met het rechtskarakter van de omzetbelasting, omdat de belasting de consumptieve bestedingen wenst te belasten. De daadwerkelijke uitgaven van de consument moeten hen inziens daardoor worden belast.¹⁹⁹ Naar mijn mening beoogt de omzetbelasting echter niet de consumptieve bestedingen te belasten, maar het consumptieve verbruik. In die zin ben ik van mening dat de waarde van het verbruik niet altijd valt af te leiden uit de besteding. Een voorbeeld mag dit verduidelijken. Indien een consument een splinternieuwe laptop koopt voor slechts € 10,-, zou het rechtskarakter van de omzetbelasting er mijns inziens juist voor pleiten om een objectieve maatstaf van heffing te gebruiken omdat de waarde van het verbruik door die consument vele malen hoger ligt dan het bedrag dat bij de aankoop is besteed. Strikt genomen is het mijns inziens dus onjuist om te stellen dat de omzetbelasting als doel heeft om de bestedingen te belasten. Nieuwenhuizen²⁰⁰ vertolkt dit naar mijn mening correct, door te stellen dat: “de omzetbelasting een heffing is die de consumptie tracht te belasten en daarbij de besteding als maatstaf van die consumptie hanteert.” In die zin moet de besteding dus slechts gezien worden als een middel om de waarde van het consumptieve verbruik te bepalen, maar niet worden verward met het doel van de belasting; het consumptieve verbruik belasten. Met de opname van de vergoeding als maatstaf van heffing, kunnen prestaties om niet, niet worden belast, om de simpele reden dat er geen vergoeding is waarover belasting kan worden geheven. Wel komt dan mogelijk de kwalificatie tot het ondernemerschap in het geding.²⁰¹ Daarnaast leidt de subjectieve maatstaf er toe dat prestaties die voor een lager bedrag dan de normale prijs worden verricht, in beginsel slechts kunnen worden belast voor de lagere vergoeding.²⁰² Merckx haalt met betrekking tot dit laatste punt de volgende rechtsoverweging van het HvJ EU aan: “Wanneer een tegenprestatie is afgesproken en aan de belastingplichtige daadwerkelijk wordt betaald in ruil voor het geleverde goed of de door hem verrichte dienst, moet deze handeling bijgevolg worden gekwalificeerd als een handeling onder bezwarende titel, ook al wordt deze handeling verricht tussen verbonden partijen en is de afgesproken en

¹⁹⁸ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studiereserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 190.

¹⁹⁹ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studiereserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 190.

²⁰⁰ Nieuwenhuizen, ‘Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de BTW’, WFR 2003/1975, par. 2.

²⁰¹ Zie paragraaf 4.2 van dit onderzoek.

²⁰² Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst 7 par. 1.1.

daadwerkelijk betaalde prijs kennelijk lager dan de normale marktprijs.”²⁰³ Merkx komt naar aanleiding van die rechtsoverweging tot de conclusie dat als een ondergrens wordt overschreden - namelijk de aanwezigheid van een prestatie onder bezwarende titel - er dan in principe een reguliere Btw-heffing plaatsvindt, ondanks de lage vergoeding.²⁰⁴ Echter heeft de houdbaarheid van die stelling zijn limieten. Zo refereert Swinkels in zijn noot bij de zaak Scandic²⁰⁵ aan het rechtsoverweging 21 van de zaak Commissie/Frankrijk²⁰⁶ waarin het HvJ EU tot de conclusie komt dat indien er slechts een symbolische vergoeding wordt bedongen, er sprake is van vrijgevigheid en daardoor niet als een economische activiteit kan worden beschouwd. Swinkels leidt uit het arrest Scandic af dat de grens tussen een ‘daadwerkelijke vergoeding’ en een ‘symbolische vergoeding’ in ieder geval niet ligt op het niveau van de kostprijs.²⁰⁷ Wil van een economische activiteit sprake zijn, dan dient de vergoeding dus hoger te zijn dan symbolisch, maar hoeft deze niet minimaal de kostprijs te omvatten. Merkx merkt daarnaast op dat de stelling niet opgaat indien er kan worden geconcludeerd tot misbruik van recht of als een lidstaat de - hierna te noemen – objectieve maatstaf van heffing heeft ingevoerd.²⁰⁸

Alhoewel de wet en richtlijn uitgaan van een subjectieve maatstaf van heffing wordt echter het gebruik van een objectieve maatstaf niet volledig uitgesloten. Zo kunnen lidstaten om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen onder bepaalde voorwaarden een objectieve maatstaf van heffing invoeren.²⁰⁹ Van deze mogelijkheid heeft Nederland nog nauwelijks gebruik gemaakt.²¹⁰ Dit laatste valt uit een praktisch/administratief oogpunt ook zeker te begrijpen en misschien zelfs toe te juichen. Zo heeft de ondernemer bij een subjectieve maatstaf van heffing de zekerheid dat de omzetbelasting die hij berekent over hetgeen hij in rekening brengt aan zijn afnemer ook hetgeen is dat hij dient af te dragen. Een subjectieve maatstaf doet om die reden recht aan de inwendige neutraliteit; de ondernemer wordt het zo gemakkelijk mogelijk gemaakt om de omzetbelasting te laten drukken op de afnemer. Ondanks dat de subjectieve maatstaf van heffing in veel gevallen overeen zal komen met de objectieve maatstaf van heffing én de subjectieve maatstaf uit praktisch oogpunt valt toe te juichen, is bij deze keuze toch een grote kanttekening te plaatsen; de aanwezigheid van een

²⁰³ HvJ EU 9 juni 2011, nr. C-285/10 (Campsa Estaciones de Servicio), V-N 2011/37.20, r.o. 27.

²⁰⁴ Merkx, ‘Vergoeding en btw: how low can you go?’, WFR 2011/1577, par. 1.

²⁰⁵ HvJ EU 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Scandic), FED 2005/64.

²⁰⁶ HvJ EU 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), *BNB* 1994/306.

²⁰⁷ Swinkels, Noot bij HvJ EU 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Scandic), FED 2005/64, noot 3.

²⁰⁸ Merkx, ‘Vergoeding en btw: how low can you go?’, WFR 2011/1577, par. 1.

²⁰⁹ Art. 80 Btw-richtlijn.

²¹⁰ Alleen in geval van een ter beschikking stelling van een auto van de zaak tegen een te lage vergoeding en bij een interne dienst wordt van deze mogelijkheid gebruik gemaakt (art. 8, vierde lid Wet OB).

subjectieve maatstaf van heffing speelt namelijk in constructieverband veelal een belangrijke rol. Over de rol van de subjectieve maatstaf van heffing in constructieverband wordt verder uitgeweid in hoofdstuk 5 van dit onderzoek.

4.5 Aftrek van voorbelasting

4.5.1 Inleiding

Om er voor te zorgen dat alleen die waarde die wordt toegevoegd in een schakel wordt belast met omzetbelasting, kennen de wet en de richtlijn het systeem van de ‘aftrek van voorbelasting’. De aftrek van voorbelasting dient zowel de uitwendige als inwendige neutraliteit.

4.5.2 Uitwendige neutraliteit

Door het systeem van de aftrek van voorbelasting wordt bereikt dat elke ondernemer alléén belasting afdraagt over de door hem bij de productie en distributie van goederen en diensten toegevoegde waarde. Dit resulteert erin dat de belastingdruk op goederen en diensten altijd strikt evenredig aan de prijs van die goederen en diensten is.²¹¹ De lengte van de keten heeft daardoor geen invloed op de uiteindelijke belastingdruk. Het maakt daarom - voor wat betreft de Btw-druk - niet uit of de consument een product rechtstreeks bij de fabrikant of de detailhandel koopt.²¹²

4.5.3 Inwendige neutraliteit

Omdat de ondernemer slechts als middel wordt gebruikt om consumptieve bestedingen van de consument te belasten, moet deze ondernemer zoveel als mogelijk worden ontzien.²¹³ Dit betekent dat goederen en diensten belastingvrij bij de ondernemer aanwezig (in voorraad) moeten zijn. Op die wijze hoeft de ondernemer de belasting die op die goederen en diensten drukt niet voor te financieren. Om dit te bereiken dient de aftrek van voorbelasting onmiddellijk te zijn.

4.5.4 Aftrekrecht in de Wet OB en Btw-richtlijn

De wet- en richtlijngever hebben met voorgaande op de volgende wijze rekening gehouden:

²¹¹ Voor een voorbeelduitwerking van het systeem van de ‘aftrek van voorbelasting’ zij verwezen naar paragraaf 2.4 van dit onderzoek.

²¹² Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 331.

²¹³ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 13.

*“De ondernemer mag de belasting welke in het tijdvak van de aangifte door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht, op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur, in aftrek brengen.”*²¹⁴

Dit aftrekrecht mag daarbij direct worden uitgeoefend. Daarbij is niet van belang of de ondernemer reeds tot betaling is overgegaan. Het aftrekrecht ontstaat namelijk op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.²¹⁵ Ook een negatieve aangifte omzetbelasting behoort tot de mogelijkheden. Zo wordt door de belastingdienst een teruggaaf verleend, indien een ondernemer in een aangifteperiode meer omzetbelasting in rekening heeft gekregen over zijn inkopen dan hij verschuldigd is over zijn verkopen.²¹⁶ In beginsel leidt het aftrekrecht dus tot uitwendige en inwendige neutraliteit. De ondernemer ondervindt enkel administratieve lasten, maar hoeft de omzetbelasting niet voor te financieren.

Om inwendige en uitwendige neutraliteit voor de ondernemer te bewerkstelligen, is in de Wet OB als uitgangspunt opgenomen dat eenieder die als ondernemer wordt aangemerkt, recht heeft op aftrek van de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting.²¹⁷ Het HvJ EU merkt omtrent het aftrekrecht op: “(...) het Hof benadrukt dat de aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus de volkomen neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (...)”²¹⁸ en daarnaast: “Bovendien is het recht op aftrek van de btw, als integrerend deel van het btw-stelsel, een fundamenteel beginsel dat inherent is aan de gemeenschappelijke btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt (...)”²¹⁹

Toch wordt in een aantal gevallen een inbreuk gemaakt op dit onmiddellijke en volledige aftrekrecht. Daarbij mogen lidstaten alleen die beperkingen aan het aftrekrecht opleggen die in de richtlijn zijn neergelegd.²²⁰

²¹⁴ Art. 2 en art. 15, eerste lid, onderdeel a Wet OB.

²¹⁵ Art. 167 Btw-richtlijn.

²¹⁶ Sanders, ‘Artikelgewijscommentaar art. 15.1 Wet OB 1968 Aftrek van voorbelasting’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 1.2.1; zie in die zin ook HvJ EU 3 maart 2004, nr. C395/02 (Transport Service), V-N 2004/18.18, r.o. 26.

²¹⁷ Art. 2 Wet OB en Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst 8 par. 1.

²¹⁸ HvJ EU 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland), *BNB* 2011/213, r.o. 38.

²¹⁹ HvJ EU 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland), *BNB* 2011/213, r.o. 39.

²²⁰ Sanders, ‘Artikelgewijscommentaar art. 15.1 Wet OB 1968 Aftrek van voorbelasting’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 1.2.1.

Een eerste inbreuk op het onmiddellijke en volledige aftrekrecht wordt gevormd door de richtlijnvoorwaarde: ‘de ondernemer verkrijgt slechts een aftrekrecht voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste prestaties.’²²¹ Deze bepaling leidt er toe dat indien goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties of voor prestaties die buiten de omzetbelasting vallen, er geen recht op aftrek bestaat. Het gebruik wordt in eerste instantie vastgesteld op het tijdstip waarop de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht. Mocht op het tijdstip dat de ondernemer de goederen of diensten gaat gebruiken, blijken dat er te veel of te weinig belasting in aftrek is gebracht, dan vindt op dat tijdstip een correctie plaats.²²² Indien goederen of diensten voor zowel belaste als niet-belaste prestaties worden gebruikt, leidt dat tot een aftrekrecht dat gelijk is aan de verhouding: belaste prestaties ten opzichte van de totale prestaties.²²³

Daarnaast is er de zogenaamde herzieningsregeling. Aangezien investeringsgoederen meerdere productieprocessen - en daardoor meerdere jaren - meegaan, kan ook het gebruik van die goederen voor belaste dan wel niet-belaste prestaties over de jaren verschillen. Voor roerende investeringsgoederen wordt daarom jaarlijks, gedurende vijf jaar, een vijfde gedeelte van het aftrekrecht herzien. Voor onroerende investeringsgoederen is deze termijn op tien²²⁴ jaar gesteld en wordt jaarlijks een tiende gedeelte van het aftrekrecht herzien.²²⁵ Herziening houdt daarbij in dat te veel of te weinig in aftrek gebrachte voorbelasting wordt gecorrigeerd. Het aftrekrecht valt of staat dus met de reikwijdte van het begrip ‘belaste prestaties’. Zoals reeds besproken²²⁶ dienen de belaste prestaties vanuit het rechtskarakter van de omzetbelasting ruim te worden uitgelegd. Bij het bepalen of er sprake is van belaste prestaties en economische activiteiten dient de beoordeling plaats te vinden op basis van objectieve criteria.²²⁷ Ook indien een goed voor een lagere vergoeding dan een vergoeding die in het economisch verkeer als normaal wordt beschouwd, overgaat, is daarmee in principe sprake van een belaste prestatie en ontstaat daardoor in beginsel een volledig aftrekrecht. Dit is niet anders, indien de voorgenoemde handeling uitsluitend plaatsvindt met het doel een belastingvoordeel te behalen.²²⁸ De reikwijdte van deze belaste prestaties, en daarmee het

²²¹ Art. 168 Btw-richtlijn.

²²² Art. 15, vierde lid, Wet OB; art. 184 Btw-richtlijn.

²²³ Art. 11 t/m 12 Uitv.besch. OB juncto art. 15, zesde lid, Wet OB; art. 173 en 174 Btw-richtlijn.

²²⁴ Ingevolge art. 187, eerste lid Btw-richtlijn kan een lidstaat de herzieningstermijn voor onroerende investeringsgoederen tot maximaal 20 jaar worden verlengd.

²²⁵ Art. 13 t/m 15 Uitv.besch. OB juncto art. 15, zesde lid, Wet OB; art. 184 t/m 189 Btw-richtlijn.

²²⁶ Zie paragraaf 4.3 van dit onderzoek.

²²⁷ Art. 2 Wet OB; Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst 8 par. 3.7.

²²⁸ Merx, ‘Vergoeding en btw: how low can you go?’, WFR 2011/1577, par. 1 en 2.

aftrekrecht, wordt echter wel beperkt door de aanwezigheid van de objectieve vrijstellingen. De redenen van de invoering van deze vrijstellingen in de wet OB en de gevolgen die daaraan kleven, vormen het onderwerp van paragraaf 4.6.

4.6 Vrijstellingen

4.6.1 Inleiding

Indien wordt gesproken over vrijstellingen in de omzetbelasting, leidt dat in de fiscale studieboeken en naslagwerken steevast toe dat de ‘paradox in de omzetbelasting’ wordt aangehaald. Deze paradox luidt als volgt: “de omzetbelasting is een belasting waarin de ondernemer die denkt te worden belast, in feite is vrijgesteld, terwijl de ondernemer die denkt te zijn vrijgesteld in feite wordt belast.”²²⁹

Bovenstaande paradox lijkt te beweren dat bepaalde ondernemers zijn vrijgesteld en er daarmee dus subjectieve vrijstellingen in de Btw aanwezig zijn. Dat past echter niet binnen de Btw, omdat het niet uit mag maken of een goed of dienst (bijv. brood) gekocht wordt bij ondernemer A (bakker) of bij ondernemer B (supermarkt). In voorgaande paradox moet *de ondernemer* dan ook gelezen worden als *de ondernemer die vrijgestelde prestaties* verricht. Daardoor zijn de prestaties die worden verricht vrijgesteld, en is er sprake van een objectieve vrijstelling. Bovenstaande paradox zal in deze paragraaf worden verduidelijkt. Allereerst zal echter stilgestaan worden bij de vraag waarom er überhaupt vrijstellingen in de omzetbelasting aanwezig zijn. Daarna komen de gevolgen van een vrijstelling op het aftrekrecht en de neutraliteit aan bod.

4.6.2 Fiscaalrechtelijke mogelijkheid tot introductie van vrijstellingen

Het reeds, in paragraaf 4.5, besproken beginsel van het onmiddellijke en volledige aftrekrecht wordt beperkt door artikel 176 van de Btw-richtlijn. Deze bepaling luidt als volgt:

“De Raad bepaalt op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de BTW bestaat. In ieder geval zijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de in de eerste alinea bedoelde bepalingen in werking treden, kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving op 1 januari 1979 dan wel, voor de lidstaten die

²²⁹ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studiereserie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 243.

na die datum tot de Gemeenschap zijn toegetreden, op de datum van hun toetreding voorzag."²³⁰

Ingevolge voorgaande bepaling zijn de lidstaten nog altijd bevoegd om bestaande regelingen die voorzien in een uitsluiting van het aftrekrecht te handhaven. Van de in de eerste alinea genoemde mogelijkheid tot het indienen van een voorstel heeft de Commissie namelijk nog geen gebruik gemaakt. Ook Nederland maakt nog altijd gebruik van de in de tweede alinea geboden mogelijkheid.²³¹

4.6.3 De keuze voor de introductie van vrijstellingen

Van Hilten en Van Kesteren merken in het algemeen over de aanwezigheid van vrijstellingen op dat deze een wezensvreemd element vormen in een belasting die als uitgangspunt heeft om al het consumptief verbruik door particulieren en daarmee gelijkgestelden te belasten. In een dergelijke belasting past het in beginsel niet om bepaalde prestaties buiten de heffing te houden. Deze mening is ook het HvJ EU toegedaan, wat Van Hilten en Van Kesteren afleiden uit het feit dat het HvJ EU bij de uitlegging van vrijstellingsbepaling doorgaans vooropstelt dat een vrijstelling strikt moeten worden uitgelegd omdat deze een afwijking vormen op het algemene beginsel dat elke prestatie onder bezwarende titel dient te worden belast.²³²

De vraag is dan ook: 'Wat is de reden voor de introductie van vrijstellingen binnen de Wet OB?'

Uit het in paragraaf 4.2 en 4.3 uitgevoerde onderzoek naar de reikwijdte van het ondernemersbegrip en de belaste prestaties binnen de Wet OB, blijkt dat deze begrippen omwille van het doel van de omzetbelasting (zeer) ruim zijn geformuleerd. Deze definities zijn zo ruim, dat er situaties denkbaar zijn waarin het wenselijk of zelfs noodzakelijk is om bepaalde prestaties - middels de introductie van objectieve vrijstellingen - buiten de heffing van omzetbelasting te houden.²³³

Zo merken Van Hilten en Van Kesteren op dat het ruime ondernemersbegrip er toe leidt dat maatschappelijke entiteiten die zich min of meer op het particuliere terrein bewegen, ook in de omzetbelasting worden betrokken. Daarbij kan gedacht worden aan prestaties door sportorganisaties, prestaties van sociale of culturele aard en prestaties door werknemersorganisaties. Om het, hier en daar, te ruime ondernemersbegrip in te perken kan

²³⁰ Art. 176 Btw-richtlijn.

²³¹ Sanders, 'Artikelgewijscommentaar art. 15.1 Wet OB 1968 Aftrek van voorbelasting', digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, par. 2.5.1.

²³² Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 243.

²³³ Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 244.

het ondernemersbegrip worden aangepast. Dit levert echter het gevaar op dat te veel personen buiten het ondernemersbegrip worden gehouden. Een ruim ondernemersbegrip dat gecorrigeerd wordt middels objectieve vrijstellingen voor prestaties die men niet in de omzetbelasting wenst te betrekken, ligt daarom volgens Van Hilten en Van Kesteren meer voor de hand.²³⁴

Ook de ruime definitie van belastbare prestaties vormt een reden voor de introductie van vrijstellingen. Zo leidt de definitie er strikt genomen toe dat bij een verkooptransactie niet alleen de goederenlevering moet worden belast, maar dat er ook sprake is van een levering van geld. Het belaste van die laatste levering is echter niet gewenst.²³⁵

Daarnaast zijn er vrijstellingen die niet de reikwijdte van de omzetbelasting trachten te beperken, maar waaraan politiek-economische of technische redenen ten grondslag liggen. Daarbij kan gedacht worden aan de vrijstelling voor financiële verrichtingen zoals kredietverlening.²³⁶

Tenslotte wordt er in de memorie van toelichting bij de (thans geldende) Wet OB gesteld dat de introductie van een vrijstelling voort kan komen uit de wens om een goed of dienst aan een geringe omzetbelastingdruk te onderwerpen. Voorbeelden van deze laatste categorie betreffen onder andere de vrijstelling op het gebied van verzorgen van onderwijs en de medische vrijstelling.²³⁷

4.6.4 Gevolgen van de aanwezigheid van vrijstellingen (algemeen)

De algemene gevolgen van het van toepassing zijn van een vrijstelling luiden als volgt. Een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht, wordt vrijgesteld van het heffen van omzetbelasting over zijn goederen die hij levert en diensten die hij verricht. Dit is echter niet het enige effect dat optreedt. Zo leidt het verrichten van vrijgestelde prestaties er tevens toe dat ook de voorbelasting die toe te rekenen is aan deze prestaties niet voor vooraftrek in aanmerking komt.²³⁸ Het aftrekrecht is namelijk, zoals uiteengezet in paragraaf 4.5 van dit onderzoek, gekoppeld aan het verrichten van belaste prestaties. Van den Berg stelt op basis hiervan dat een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht daarmee in een gelijke positie als een eindverbruiker verkeert.²³⁹ Ook Ettema, Van Sloten en Soltysik merken dit op; met

²³⁴ Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 245.

²³⁵ Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 245.

²³⁶ Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 246.

²³⁷ Kamerstukken II 1967-1968, 9324, nr. 3, hfdst II, par. 4.

²³⁸ Kamerstukken II 1967-1968, 9324, nr. 3, hfdst II, par. 2.

²³⁹ Van den Berg, 'Artikelgewijscommentaar art. 2 Wet OB 1968 Aftrek van voorbelasting', NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 1.

het vrijstellen van prestaties die men niet in de heffing wenst te betrekken, wordt dus nagenoeg hetzelfde bereikt als met de uitsluiting tot het ondernemersbegrip van de personen die dergelijke prestaties verrichten. Zowel de ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht, als de persoon die niet onder het ondernemersbegrip valt, is geen belasting verschuldigd over de prestaties die hij verricht en bezit geen aftrekrecht op de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting.²⁴⁰

Dit laatste heeft als voordeel dat ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten, buiten de omzetbelasting kunnen worden gehouden; zij hoeven geen aangifte omzetbelasting in te dienen en kennen dus geen administratieve lasten. In de praktijk blijkt dit laatste echter zelden het geval. Veel ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten, verrichten namelijk daarnaast ook prestaties die wel aan de heffing van omzetbelasting zijn onderworpen. Dit leidt er toe dat het administratieve voordeel omslaat in een administratief nadeel. De aanwezigheid van zowel belaste als vrijgestelde prestaties leidt er namelijk toe dat de voorbelasting moet worden gesplitst om de mate van aftrek te kunnen bepalen.²⁴¹

Een mogelijk ander nadelig gevolg van de aanwezigheid van vrijstellingen is dat zich een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel kan voordoen.²⁴² De omzetbelasting drukt dan namelijk mogelijk in de ondernemersketen, omdat de voorbelasting op een goed blijft drukken.²⁴³

Daarbij maakt het een verschil of de vrijgestelde prestatie zich in het midden of in de laatste schakel van de bedrijfskolom voordoet. Voorgaande nadelen ontstaan door het ontbreken van het aftrekrecht bij de ondernemer die vrijgesteld presteert. De vraag is dan ook gerechtvaardigd waarom ook voor deze ondernemers niet in een aftrekrecht is voorzien? Van Hilten en Van Kesteren merken op dat een aftrekrecht geen bezwaar zou moeten opleveren, maar dat een land als Frankrijk, waar de regeling al bestond, ten tijde van de invoering van het Btw-stelsel niet van zijn ongelijk kon worden overtuigd.²⁴⁴

4.6.5 Gevolgen van de aanwezigheid van vrijstellingen (in het midden van de bedrijfskolom)

In deze paragraaf worden de gevolgen onderzocht van een vrijstelling in het midden van de bedrijfskolom.

²⁴⁰ Ettema, Van Slooten en Soltysik, 'Wegwijs in de BTW', digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst 1, par. 1.5.

²⁴¹ Kamerstukken II 1967-1968, 9324, nr. 3, hfdst II, par. 4.

²⁴² Sanders, 'Artikelgewijscommentaar art. 15.1 Wet OB 1968 Aftrek van voorbelasting', digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, par. 2.4.

²⁴³ Kamerstukken II 1967-1968, 9324, nr. 3, hfdst II, par. 4.

²⁴⁴ Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012, p. 27.

Indien een ondernemer vrijgestelde prestaties aan een niet-vrijgesteld presterende ondernemer verricht, leidt dit tot een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. De vrijgesteld presterende ondernemer kan de Btw over zijn inkopen niet aftrekken en zal deze Btw daarom verdisconteren in zijn verkoopprijs. Omdat deze uitgaande prestatie is vrijgesteld van Btw, kan de ondernemer die goederen afneemt van de vrijgesteld presterende ondernemer de ‘verborgen’ omzetbelasting niet in aftrek brengen. Deze ‘verborgen’ omzetbelasting werkt voor deze ondernemer kostprijsverhogend. Hij zal trachten deze verhoging door te berekenen in zijn verkoopprijs.²⁴⁵ De mate waarin hij daarin slaagt, bepaalt de mate van inbreuk op het beginsel van de inwendige neutraliteit. Omdat de ondernemer de ‘verborgen’ omzetbelasting wenst door te berekenen in zijn verkoopprijs, werkt dit cumulatie van de omzetbelasting in de hand. Daarnaast gaat door een vrijstelling in de keten de prijsevenredigheid van de belasting verloren. Deze laatste twee effecten resulteren in een inbreuk op het beginsel van de uitwendige neutraliteit.

In bijlage 1.1 is een cijferuitwerking opgenomen, waarin voornoemde gevolgen van een vrijstelling in het midden van de bedrijfskolom worden verduidelijkt. Daaruit blijkt dat een dergelijke vrijstelling er toe leidt dat de prijsevenredigheid van de belasting verloren gaat en er cumulatie van de belasting ontstaat. De mate van cumulatie hangt daarbij af van de marge van de vrijgestelde ondernemer. Hoe hoger de marge van de vrijgestelde ondernemer, des te kleiner is de cumulatie die plaatsvindt. Een hoge toegevoegde waarde door de vrijgestelde ondernemer leidt namelijk relatief gezien tot een klein gedeelte aan ‘verborgen’ omzetbelasting.²⁴⁶ Ook de inwendige neutraliteit wordt geweld aangedaan door de aanwezigheid van de vrijstelling. Zo kunnen ondernemers moeite ondervinden in het doorbelasten van de ‘verborgen’ omzetbelasting.

4.6.6 Gevolgen van de aanwezigheid van vrijstellingen (einde van de bedrijfskolom)

Indien de ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht aan het einde van de bedrijfskolom is gesitueerd, heeft een vrijstelling geen nadelig effect. Met het einde van de bedrijfskolom wordt bedoeld op de situatie waarin deze ondernemer zijn vrijgestelde prestaties verricht aan een particulier of een daarmee gelijkgestelde.²⁴⁷ In deze situatie heeft de particulier zelfs baat bij een vrijstelling omdat het de belastingdruk op een goed of dienst vermindert. Voorgaande

²⁴⁵ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 244; Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst 1, par. 1.5.

²⁴⁶ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 244

²⁴⁷ Van Hilten en Van Kesteren, ‘Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr. 6’, Deventer, Kluwer: 2012, p. 244.

wordt middels een cijferuitwerking in bijlage 1.2 van dit onderzoek verduidelijkt. Uit deze cijferuitwerking blijkt dat een vrijstelling aan het einde van de bedrijfskolom niet leidt tot een cumulatie van de belasting, wel gaat - net als bij een vrijstelling in het midden van de bedrijfskolom - de prijsevenredigheid van de belasting verloren en wordt de inwendige neutraliteit geweld aangedaan, omdat de afwenteling van de voordruk die rust op de vrijgesteld presterende afnemer wordt bemoeilijkt.²⁴⁸

4.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is onderzoek verricht naar de werking van de omzetbelasting zoals deze volgt uit de Wet OB en de Btw-richtlijn.

Het begrip ondernemer is in de omzetbelasting, omwille van het doel van de belasting, ruimer geformuleerd dan hetgeen in het spraakgebruik onder ‘ondernemer’ wordt verstaan. Zo worden natuurlijke personen, rechtspersonen, samenwerkingsverbanden, stichtingen en verenigingen ook als ondernemer aangemerkt indien het winstoogmerk ontbreekt. Dit gaat echter niet zo ver dat ook loontrekkenden en niet-als zodanig handelende ondernemers onder het ondernemersbegrip vallen. Daarnaast leidt uitsluitend presteren ‘om niet’ ertoe dat van een economische activiteit geen sprake is en daardoor niet wordt gekwalificeerd onder het ondernemersbegrip. Het beogen van winst is echter niet noodzakelijk, het is voldoende als naar een duurzame opbrengst wordt gestreefd. De conclusie is gerechtvaardigd dat in beginsel ook scholen in stichtingsverband, financiële instellingen, sportverenigingen en de overheid als Btw-ondernemer kwalificeren.

Naast het ondernemersbegrip dienen ook de belaste prestaties ruim te worden uitgelegd. Een ruime uitleg ligt in lijn met het doel van de omzetbelasting, namelijk: het zo volledig mogelijk treffen van het consumptieve verbruik door de consument.

Uit praktische overwegingen is er voor gekozen om, wat betreft de maatstaf van heffing, niet aan te sluiten bij het daadwerkelijke verbruik, maar om aansluiting te zoeken bij de besteding. De besteding wordt daarbij gelijkgesteld aan de vergoeding; het totale bedrag dat ter zake van de levering of de dienst door de ondernemer wordt ontvangen, de omzetbelasting daar niet onder begrepen. Daarbij is er binnen de omzetbelasting sprake is van een subjectieve maatstaf van heffing; de maatstaf van heffing wordt gevormd door de prijs die tussen partijen tot stand komt. Deze tot stand gekomen prijs kan daarbij afwijken van hetgeen in de markt als normaal kan worden beschouwd. De prijs kan daarbij niet dusdanig laag zijn dat in feite sprake is van

²⁴⁸ Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst 1, par. 1.5.

een symbolische vergoeding. Wil van een economische activiteit sprake zijn, dan dient de vergoeding hoger te zijn dan symbolisch, maar hoeft deze niet minimaal de kostprijs te omvatten. Naast de subjectieve maatstaf biedt de richtlijn lidstaten de mogelijkheid om een objectieve maatstaf in de wet op te nemen om daarmee Btw-fraude en misbruik te voorkomen.

Om de belastingheffing daadwerkelijk te laten drukken op de particuliere consument en de daarmee gelijkgestelden, kent de Btw de aftrek van voorbelasting. Het systeem van de aftrek van voorbelasting dient daarmee de inwendige en uitwendige neutraliteit. De ondernemer die belaste prestaties verricht heeft namelijk een onmiddellijk en volledig aftrekrecht, waardoor hij de belasting niet hoeft voor te financieren. Daarnaast leidt het systeem er toe dat de belasting die druk op een goed of dienst altijd strikt evenredig is aan de prijs van dat goed of die dienst.

De aanwezigheid van de objectieve vrijstellingen leidt tot een inbreuk op het aftrekrecht. Er zijn verschillende redenen die ten grondslag liggen aan de vrijstellingen die de Wet OB kent. Zo leiden vrijstellingen tot de inperking van de reikwijdte van het ruime ondernemersbegrip en de ruime definitie van belaste prestaties. Daarnaast liggen er politiek/economische redenen en redenen van technische aard aan de vrijstellingen ten grondslag, maar speelt ook de wens om bepaalde prestaties lager te belasten een rol. De aanwezigheid van vrijstellingen leidt er echter wel toe dat de uitwendige en inwendige neutraliteit geweld aan wordt gedaan.

In het volgende hoofdstuk wordt onderzoek verricht naar het ontstaan en de vormgeving van Btw-constructies. Daarbij zal voor de elementen die bij deze constructies een rol spelen, worden teruggegrepen op dit hoofdstuk.

5 Btw-constructies

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt onderzoek verricht naar de reden achter de totstandkoming van Btw-constructies. Daarnaast wordt onderzocht in welke vorm Btw-constructies zich voordoen. Bij dit laatste onderzoek wordt daarnaast ingegaan op de kenmerkende elementen - ook wel de constructiescharnierpunten genoemd - van de verschillende soorten Btw-constructies.

5.2 Reden totstandkoming Btw-constructies

Een Btw-constructie vormt 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 voorgenoemde (rechts)handelingen. De Btw-constructies worden daarbij gekenmerkt door gekunstelde en juridisch ingewikkelde structuren.²⁴⁹ De vraag is in welke situatie belastingplichtigen overgaan tot het tot stand brengen van Btw-constructies. Zijlstra beantwoordt deze vraag als volgt:

“Eenieder die btw als kosten voelt drukken, zal gespittst zijn op (verkenning van) mogelijkheden deze kostenfactor te voorkomen of beperken, zeker in geval van omvangrijke investeringen.”²⁵⁰

Btw-constructies worden met slechts één doel opgezet, te weten het minimaliseren van de Btw-voordruk op ingekochte prestaties.²⁵¹ Het gaat daarbij om belastingplichtigen die de omzetbelasting die drukt op hun investeringen niet in aftrek kunnen brengen - omdat zij vrijgestelde prestaties verrichten - maar ook om niet-belastingplichtige entiteiten, zoals de overheid.²⁵² Zoals uit het onderzoek in paragraaf 4.5 van dit onderzoek blijkt, heeft een ondernemer een aftrekrecht van de Btw op zijn investeringen, voor zover deze aangeschafte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste prestaties. Een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht, kan de Btw die drukt op zijn inkopen niet in aftrek brengen. Dit zelfde geldt voor niet-belastingplichtige entiteiten. Deze entiteiten en vrijgesteld presterende ondernemers voelen de Btw op inkopen als kosten drukken en zijn dan ook gespittst om middels Btw-constructies deze kostenfactor te verminderen.

²⁴⁹ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 3.

²⁵⁰ Zijlstra, ‘Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting’, WFR 2011/167, par. 1.

²⁵¹ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 8.

²⁵² Wolf, ‘Onroerende zaken, btw en overdrachtsbelasting 7^e druk’, digitaal geraadpleegd op 2-07-2016 via www.ndfr.nl, par. 2.5; Braun, ‘Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting’, Cursus Belastingrecht OB.2.4.4.K.a.

Zoals blijkt uit paragraaf 4.6 van dit onderzoek, bestaat er een grote verscheidenheid aan vrijstellingen in de omzetbelasting. Zo zijn de prestaties van maatschappelijke entiteiten - zoals sportverenigingen - vrijgesteld, maar zijn er ook vrijstellingen op het gebied van de financiële dienstverlening, zoals kredietverstrekking, en op het gebied van het verzorgen van onderwijs en het verzorgen van in een inrichting opgenomen personen. Naast de ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten, worden ook de niet-belastingplichtige publiekrechtelijke lichamen²⁵³ veelvuldig in verband gebracht met het opzetten en toepassen van Btw-constructies.²⁵⁴

Voorgenoemde vrijgesteld presterende ondernemers en niet-belastingplichtige entiteiten zochten en vonden in het verleden mogelijkheden om de omzetbelasting op hun investeringen te beperken. Vooral op het gebied van vastgoed werden er in het verleden constructies opgetuigd.²⁵⁵ Dit is niet verwonderlijk, omdat investeringen in vastgoed veelal een aanzienlijke omvang kennen.²⁵⁶ Een dergelijke investering is voor voorgenoemde ondernemers en entiteiten dan ook een aanzienlijke Btw-kostenpost. Een veelgebruikte constructie die bij investeringen in onroerend goed werd opgetuigd, bestond uit het tussenschuiven van een entiteit tussen de entiteit ten behoeve van wie de constructie wordt opgezet (hierna: eindgebruiker) - bijvoorbeeld een sportvereniging - en de verkopende partij. Een rechtstreekse aankoop door de niet-afrekgerechtigde entiteit zou er namelijk toe leiden dat de omzetbelasting op dit onroerend goed niet in aftrek kan worden gebracht voor zover het onroerend goed wordt gebruikt voor niet-belaste prestaties. Daardoor werd in een dergelijke constructie het onroerend goed aangekocht²⁵⁷ door de tussengeschoven entiteit, welke het aangekochte onroerend goed vervolgens verhuurde aan de eindgebruiker. Omdat de tussengeschoven entiteit en de eindgebruiker opteerden voor een belaste verhuur, verrichtte de tussengeschoven entiteit belaste prestaties en kon deze entiteit daardoor de gehele omzetbelasting op de aankoop van het onroerend goed in aftrek brengen. Doordat de tussengeschoven entiteit het onroerend goed tegen een (zeer) lage prijs verhuurde, drukte er uiteindelijk op de eindgebruiker maar een fractie van het initiële bedrag aan omzetbelasting.

²⁵³ Zoals waterschappen.

²⁵⁴ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 1.

²⁵⁵ Wolf, 'Onroerende zaken, btw en overdrachtsbelasting 7^e druk', digitaal geraadpleegd op 2-07-2016 via www.ndfr.nl, par. 2.5.

²⁵⁶ Visser merkt hieromtrent op dat belastingontwijking in de Btw in beginsel - omdat de Btw per transactie wordt geheven - slechts één transactie raakt. Het is om die reden niet verwonderlijk dat de meeste Btw-constructies worden opgezet bij grote investeringen (Visser, 'Is het immoreel om binnen de regels te werken?', FF 2013/237, par. 3).

²⁵⁷ De aankoop geschiedde daarbij met, in de vorm van een lening, door de eindgebruiker beschikbaar gestelde financiële middelen.

Om dergelijke constructies te bestrijden, werd er in 1995 reparatiewetgeving²⁵⁸ tot stand gebracht. Hierdoor werd het gebruik van voorgaande constructies onmogelijk gemaakt. Het oneigenlijk gebruik van de optie voor belaste verhuur door beperkt aftrekgerechtigde werd namelijk tegengegaan door de optie alleen nog maar toe te staan indien een afnemer (in casu de eindgebruiker) over een volledig of nagenoeg volledig²⁵⁹ aftrekrecht beschikte ten aanzien van het gehuurde onroerend goed.^{260 / 261} Over een dergelijk aftrekrecht beschikt de entiteit ten behoeve van wie een constructie wordt opgetuigd, niet. Opteren voor een belaste verhuur kon daardoor niet meer plaatsvinden. Daardoor verricht ook de tussengeschoven entiteit vrijgestelde prestaties²⁶² (vrijgestelde verhuur) en bezit daardoor ook deze entiteit geen aftrekrecht.

Toch bleven er nadien constructies mogelijk met betrekking tot blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines, medische apparatuur, kantoor- en schoolinventarissen en kostbare software; de duurder roerende zaken.²⁶³ Daarnaast bleek de reparatiewetgeving uit 1995 effectief voor ‘oude’²⁶⁴ onroerende zaken, maar bleven er wel constructies met betrekking tot ‘nieuwe’ onroerende zaken mogelijk.²⁶⁵

In de volgende paragraaf wordt ingegaan op de wijze waarop deze constructies worden vormgegeven.

5.3 De vormgeving van Btw-constructies

5.3.1 Inleiding

In deze paragraaf worden de verschillende vormen waarin Btw-constructies zich in de praktijk voordoen, uiteengezet. Bij deze constructies wordt gebruik gemaakt van de verschillende mogelijkheden die het Nederlandse civiele recht biedt.²⁶⁶

²⁵⁸ Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1986, Stb. 659.

²⁵⁹ >90%.

²⁶⁰ Art. 11, eerste lid, onderdeel b, ten vijfde Wet OB.

²⁶¹ Nellen, ‘Een hongerige hond kun je niets verwijten’, FF 2013/237.

²⁶² Indien geen gebruik gemaakt kan worden van de optie van belaste verhuur, is de verhuur van onroerend goed vrijgesteld ingevolge art. 11, eerste lid, onderdeel b Wet OB.

²⁶³ Wolf, ‘Onroerende zaken, btw en overdrachtsbelasting 7^e druk’, digitaal geraadpleegd op 2-07-2016 via www.ndfr.nl, par. 2.5; Braun, ‘Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting’, Cursus Belastingrecht OB.2.4.4.K.a.

²⁶⁴ Vóór, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikname, wordt onroerend goed aangemerkt als ‘nieuw’ onroerend goed (art. 11, eerste lid, onderdeel a, ten eerste Wet OB).

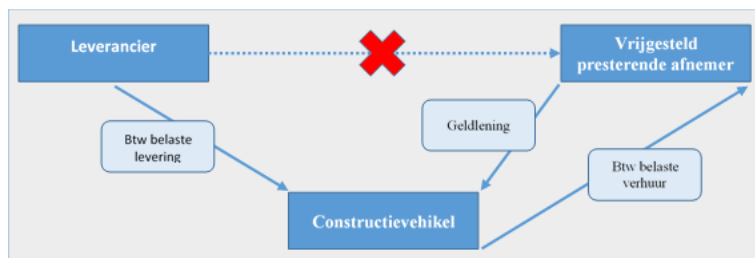
²⁶⁵ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 3.

²⁶⁶ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 8.

5.3.2 Lease-/verhuurconstructies

Om de Btw-druk op de aanschaf van kostbare goederen of bedrijfsinstallaties te minimaliseren zijn er de zogenaamde lease-/verhuur-constructies opgetuigd. De structuren die onder dit type vallen, kenmerken zich door het tussenschuiven van een - speciaal daarvoor opgerichte - rechtspersoon (constructievehikel), tussen de leverancier en de (overwegend) vrijgesteld presterende afnemer.

Het constructievehikel schaft daarbij de kostbare goederen of bedrijfsinstallaties aan door middel van een verkregen geldlening van de vrijgesteld presterende afnemer. Vervolgens verhuurt het constructievehikel de



Figuur 1 Verhuur-/lease-constructie

kostbare goederen of bedrijfsinstallaties aan de vrijgesteld presterende afnemer.²⁶⁷

De aankoop van de kostbare goederen of bedrijfsinstallaties door het vehikel betreffen 'normale', belaste prestaties voor de omzetbelasting.²⁶⁸ Op de verkooptransactie tussen de leverancier en het constructievehikel drukt dus omzetbelasting. Om de aftrekbaarheid van deze omzetbelasting bij het constructievehikel te bepalen, dient te worden bepaald of het aangeschafte goed door het constructievehikel voor belaste prestaties wordt gebruikt.²⁶⁹

Omdat het verhuren van zowel kostbare goederen als bedrijfsinstallaties kwalificeert als een belaste prestatie²⁷⁰, ontstaat er voor het constructievehikel een direct en volledig aftrekrecht. Tot zover is er van een Btw-constructie geen sprake. Dit verandert echter doordat het constructievehikel de aangeschafte goederen en installaties voor een (zeer) lage prijs verhuurt aan de vrijgesteld presterende afnemer. Deze afnemer kan de Btw die drukt op de verhuur niet in aftrek brengen, omdat hij vrijgestelde prestaties verricht. Echter, het Btw-voordeel wordt behaald doordat - door de (zeer) lage verhuurprijs - slechts een fractie van de initiële Btw op de afnemer drukt.²⁷¹ Deze constructie is mogelijk, omdat de omzetbelasting uitgaat van een

²⁶⁷ Braun, 'Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting', Cursus Belastingrecht OB.2.4.4.K.b2; Nieuwenhuizen, 'Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de btw', WFR 2003/1975, par. 5.

²⁶⁸ Zie omtrent belaste prestaties binnen de omzetbelasting paragraaf 4.3 van dit onderzoek.

²⁶⁹ Zie omtrent de aftrek van voorbelasting paragraaf 4.5 van dit onderzoek.

²⁷⁰ Het verhuren van roerende zaken valt namelijk niet onder een vrijstelling opgenomen in art. 11 Wet OB. Het verhuren van onroerende zaken is wel een vrijgestelde prestatie (art. 11, eerste lid, onderdeel b Wet OB), maar daarvan is uitgezonderd de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines (art. 11, eerste lid, onderdeel b, ten eerste Wet OB).

²⁷¹ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 8.

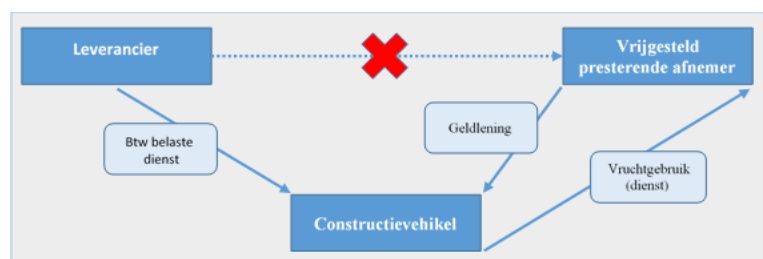
subjectieve maatstaf van heffing.²⁷² De overeengekomen prijs mag echter niet dusdanig laag zijn dat goederen om niet of slechts voor een symbolische vergoeding overgaan. Is dit laatste het geval, dan komt het ondernemerschap en daarmee het aftrekrecht van het constructievehikel in het geding.²⁷³

Daarnaast is er een tweede element in onderhavige constructie dat leidt tot een Btw-voordeel. Dit element bestaat eruit om de verhuurperiode zo kort mogelijk te houden. Daarmee wordt bereikt dat de Btw-bedragen die op de totale belaste verhuurbedragen - tussen het constructievehikel en de afnemer - drukken, zo laag mogelijk worden gehouden. Voorgaande wordt gerealiseerd door zo optimaal mogelijk rekening te houden met de herzieningsregeling²⁷⁴; zodra de herzieningstermijn is verlopen worden de goederen overgedragen aan de vrijgesteld presterende afnemer. Omdat de herzieningsregeling is verlopen, vindt er geen terugname plaats van de door het constructievehikel in aftrek gebracht omzetbelasting. Het overdragen van de goederen na de herzieningstermijn kan worden gerealiseerd door een verkoop (tegen een lage vergoeding) of door het aangaan van een juridische fusie of een fiscale eenheid tussen het constructievehikel en de afnemer.²⁷⁵

5.3.3 Vruchtgebruikconstructies

Van een vruchtgebruikconstructie wordt veelal gebruik gemaakt in het geval er sprake is van de aanschaf van kostbare diensten in de vorm van bijvoorbeeld speciaal ontwikkelde bedrijfssoftware. Ook bij deze constructie wordt een - speciaal daarvoor opgerichte - rechtspersoon (constructievehikel) tussen de leverancier en de (overwegend) vrijgesteld presterende afnemer geschoven. Vruchtgebruikconstructies doen zich op een aantal manieren voor. De verschillende varianten worden hierna besproken.

Vruchtgebruikconstructie I, figuur 2. Het constructievehikel schaft met behulp van een door de vrijgesteld presterende afnemer verkregen lening kostbare software aan bij de



Figuur 2 Vruchtgebruikconstructie I

²⁷² Zie hieromtrent paragraaf 4.4 van dit onderzoek.

²⁷³ Zie hieromtrent paragraaf 4.2 en 4.4 van dit onderzoek.

²⁷⁴ Zie hieromtrent paragraaf 4.5 van dit onderzoek.

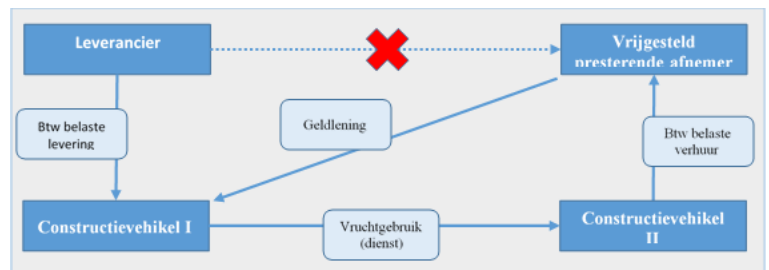
²⁷⁵ Braun, 'Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting', Cursus Belastingrecht OB.2.4.4.K.b2; Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 9; bijlage bij machtigingsverzoek van 16 september 2004, met kenmerk WV/2004/246 M, par. 1.

leverancier. Vervolgens verleent het vehikel een vruchtgebruiksrecht aan de vrijgesteld presterende afnemer, waarbij een (laag) jaarlijks bedrag voor het gebruiksrecht overeen wordt gekomen.²⁷⁶

Het constructievehikel heeft een direct en onbeperkt recht op aftrek omdat het verlenen van een vruchtgebruik een belaste dienst is voor de omzetbelasting. Het Btw-voordeel steekt hem in deze constructie niet zo zeer in de lage vergoeding die voor het gebruiksrecht wordt bedongen. Het grote voordeel van deze constructie is namelijk dat de aanschaf van software als een dienst wordt aangemerkt waarop geen herzieningstermijn van toepassing is. Op de in jaar 1 - in overeenstemming met het voor dat jaar geldende gebruik - in aftrek gebrachte bedrag aan omzetbelasting, hoeft niet te worden teruggekomen. Na jaar 1 kan de kostbare dienst voor een lage vergoeding - en dus met een lage Btw-druk - in het exclusieve bezit van de vrijgesteld presterende afnemer komen.²⁷⁷

Vruchtgebruikconstructie II, figuur 3.

Dit betreft een vruchtgebruikconstructie met roerende zaken. Daarbij worden twee constructievehikels geplaatst tussen de leverancier en de uiteindelijke gebruiker van het roerend goed. Vehikel



Figuur 3 Vruchtgebruikconstructie II

I schaft de roerende goederen aan en verleent vervolgens een vruchtgebruik aan vehikel II. Vehikel II verhuurt de roerende goederen vervolgens aan de eindgebruiker. Net als in constructie I is het verlenen van vruchtgebruik een Btw-belaste prestatie. Hierdoor heeft vehikel I een volledig aftrekrecht. Omdat op diensten geen herzieningsregeling van toepassing is, kan ook nu na verloop van 1 jaar een verkoop, fusie of het aangaan van een fiscale eenheid tussen vehikel II en de uiteindelijke gebruiker plaatsvinden. Er vindt dan geen correctie plaats van de door vehikel II volledig in aftrek gebrachte voorbelasting.²⁷⁸

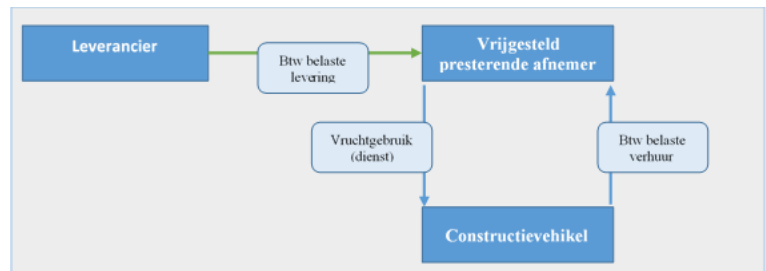
²⁷⁶ Braun, 'Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting', *Cursus Belastingrecht* OB.2.4.4.K.b3.

²⁷⁷ Braun, 'Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting', *Cursus Belastingrecht* OB.2.4.4.K.b3; *Kamerstukken II 2004-2005*, 30 061, nr. 3, p. 9; dit kan echter ook door het aangaan van een fiscale eenheid of een fusie.

²⁷⁸ Braun, 'Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting', *Cursus Belastingrecht* OB.2.4.4.K.b3; *Kamerstukken II 2004-2005*, 30 061, nr. 3, p. 9.

Vruchtgebruikconstructie III, figuur 4.

In deze constructie schaft de vrijgesteld presterende ondernemer zelf roerende goederen aan. Zonder deze goederen in gebruik te nemen verleent de vrijgesteld presterende



Figuur 4 Vruchtgebruikconstructie III

ondernemer een vruchtgebruik op de goederen aan het constructievehikel. Dit vehikel verhuurt de goederen vervolgens terug aan de uiteindelijke afnemer.

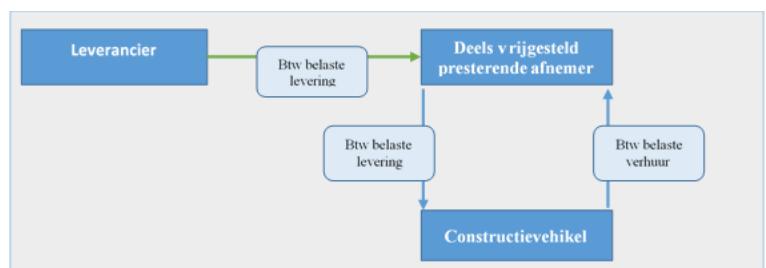
De vrijgesteld presterende afnemer kan de omzetbelasting die drukt op de aankoop bij de leverancier in aftrek brengen, omdat deze goederen gebruikt worden voor een belaste prestatie; het vestigen van een vruchtgebruik. Ook het constructievehikel kan de omzetbelasting die drukt op het vruchtgebruik in aftrek brengen omdat hij een belaste verhuurdienst verricht. Deze verhuurdienst zal tegen een (zeer) lage vergoeding plaatsvinden. Na afloop van vijf jaar - de herzieningstermijn - vervalt het vruchtgebruikrecht en komen daarmee de roerende goederen, zonder vergoeding en dus zonder Btw-heffing, weer in het exclusieve bezit van de vrijgesteld presterende ondernemer. Hoe lager de vergoedingen voor de belaste verhuur, des te hoger is de effectiviteit van deze constructie.²⁷⁹

5.3.4 Herzieningsconstructies

Herzieningsconstructies - ook wel sale-and-lease-back-constructies genoemd - vinden voornamelijk plaats bij eindgebruikers die hun bedrijfsmiddelen ook deels voor belaste prestaties gebruiken. Daarbij wordt oneigenlijk gebruik gemaakt van de bepalingen inzake de herziening van de in vooraf trek genomen omzetbelasting.

In de herzieningsconstructie - zie figuur 5 - schaft de gebruiker (deels vrijgesteld presterende afnemer) het bedrijfsmiddel rechtstreeks aan bij de leverancier.

Daarbij ontstaat bij de eindgebruiker een direct aftrekrecht voor zover het



Figuur 5 Herzieningsconstructie

bedrijfsmiddel wordt gebruikt voor belaste prestaties. Het bedrijfsmiddel wordt na

²⁷⁹ Braun, 'Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting', Cursus Belastingrecht OB.2.4.4.K.b3; Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 9.

ingebruikname, maar vóór afloop van de herzieningstermijn²⁸⁰ verkocht aan het - speciaal voor de constructie - opgerichte constructievehikel. Dit vehikel verhuurt het investeringsgoed vervolgens terug aan de eindgebruiker. De huurprijs is daarbij gebaseerd op de aankoopprijs van het investeringsgoed voor het vehikel. In de herzieningsconstructie wordt de aankoopprijs van het bedrijfsmiddel in de transactie eindgebruiker → constructievehikel, op een (zeer) laag bedrag gesteld.²⁸¹

Doordat het bedrijfsmiddel reeds in gebruik is genomen bij de eindgebruiker en daarbij een gedeeltelijk recht op aftrek is ontstaan, vindt de vrijstelling van art. 11, eerste lid, onderdeel r Wet OB²⁸² op de verkooptransactie tussen de eindgebruiker en het vehikel geen toepassing. Deze transactie vormt dus een belaste prestatie voor de eindgebruiker. Hierdoor ontstaat een herziening van de in vooraftrek te brengen omzetbelasting die bij de eindgebruiker drukt op de initiële aanschafprijs bij de leverancier. Stel dat de verkooptransactie tussen de eindgebruiker en het vehikel na één jaar na ingebruikname plaatsvindt, dan leidt dat er toe dat 4/5e gedeelte van de voorbelasting alsnog in aftrek kan worden gebracht.²⁸³

De omzetbelasting die vervolgens drukt - en slechts voor een klein gedeelte in aftrek kan worden gebracht²⁸⁴ - op de belaste verhuur van het vehikel aan de eindgebruiker, wordt daarbij zo laag mogelijk gehouden. Dit wordt gerealiseerd door de verkoopprijs van de eindgebruiker aan het vehikel en daardoor ook de verhuurprijs tussen het vehikel en de eindgebruiker laag te houden. De constructie leidt er uiteindelijk toe dat slechts een fractie van de omzetbelasting van de initiële verkooptransactie op de eindgebruiker drukt.²⁸⁵

5.3.5 Constructies met onroerende zaken

Zoals reeds vermeld, is de reparatiewetgeving uit 1995 effectief gebleken met betrekking tot 'oude' onroerende zaken. Door die wetgeving wordt de mogelijkheid om te opteren voor belaste verhuur of belaste levering beperkt tot belastingplichtigen die een volledig of nagenoeg volledig aftrekrecht bezitten.²⁸⁶ In deze paragraaf worden de constructies met

²⁸⁰ Zie hieromtrent paragraaf 4.5 en subparagraaf 5.3.2 van dit onderzoek.

²⁸¹ Nellen, 'Een hongerige hond kun je niets verwijten', FF 2013/237, par. 2.2.

²⁸² Deze bepaling luidt: Van de belasting is vrijgesteld: "de levering van een roerende zaak die in het bedrijf van de ondernemer uitsluitend is gebruikt ten behoeve van vrijgestelde prestaties (...), ingeval ter zake van de voorafgaande levering van die zaak geen belasting in aftrek is gebracht."

²⁸³ Het daadwerkelijke gedeelte zal iets kleiner zijn dan 4/5 gedeelte, omdat reeds een aftrekrecht bestond voor het (kleine) gedeelte waarvoor het bedrijfsmiddel werd gebruikt voor belaste prestaties.

²⁸⁴ De eindgebruiker heeft namelijk slechts een zeer beperkt gedeelte belaste prestaties ten opzichte van het totale aantal prestaties.

²⁸⁵ Braun, 'Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting', Cursus Belastingrecht OB.2.4.4.K.b5;

Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 11-12; bijlage bij machtigingsverzoek van 16 september 2004, met kenmerk WV/2004/246 M, par. 2.

²⁸⁶ Zie hieromtrent paragraaf 5.2 van dit onderzoek.

betrekking tot ‘nieuwe’²⁸⁷ onroerende zaken onderzocht. De mogelijkheid om te opteren voor een belaste levering speelt hierbij geen rol, omdat een levering van ‘nieuw’ onroerend goed reeds van rechtswege is belast.²⁸⁸ In het verleden werd getracht om constructies met ‘nieuwe’ onroerende onaantrekkelijk te maken door de vrijstelling voor het heffen van overdrachtsbelasting²⁸⁹ te doen laten vervallen.²⁹⁰

Ingevolge art. 2 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (hierna: Wet BRV), wordt:

“onder de naam ‘overdrachtsbelasting’(...) een belasting geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen.”

Van de overdrachtsbelasting is ingevolge art. 15, eerste lid, onderdeel a Wet BRV echter vrijgesteld, de verkrijging:

“Krachtens een levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet op de omzetbelasting 1968 of een dienst als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotalinea, van die wet ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.”

Op deze voorgaande vrijstelling wordt sinds de reparatiewetgeving uit 1995 echter een inbreuk gemaakt ingevolge art. 15, vierde lid Wet BRV:

“De in het eerste lid bedoelde vrijstellingen zijn niet van toepassing in gevallen waarin de verkrijging plaatsvindt krachtens een levering of dienst in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, indien de vergoeding, bedoeld in artikel 8, eerste lid, van die wet, tezamen met de verschuldigde omzetbelasting, lager is dan de waarde, bedoeld in artikel 9, en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen.

Voor de toepassing van deze bepaling wordt de waarde ten minste gesteld op de kostprijs van de onroerende zaak of van de zaak waarop het recht of de dienst betrekking heeft, met

²⁸⁷ Vóór, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikname, wordt onroerend goed aangemerkt als ‘nieuw’ onroerend goed (art. 11, eerste lid, onderdeel a, ten eerste Wet OB).

²⁸⁸ Art. 11, eerste lid, onderdeel a, ten eerste Wet OB.

²⁸⁹ Ingevolge art. 2 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970, wordt: “onder de naam ‘overdrachtsbelasting’(...) een belasting geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen.”

²⁹⁰ Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Kamerstukken II 1994-1995, 24 172, nr. 1).

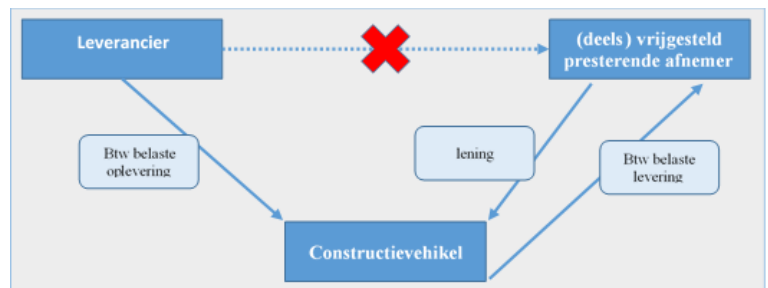
inbegrip van de omzetbelasting, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de verkrijging.”

Zoals de staatssecretaris in de Memorie van Toelichting uiteenzet, is de toepassing van de vrijstelling beperkt tot die gevallen waarin de vergoeding ten minste gelijk is aan de waarde in het economisch verkeer, zoals bedoeld in artikel 9 Wet WBR.²⁹¹ Indien de vergoeding lager is dan deze waarde, acht de staatssecretaris het gepast om een deel van het genoten Btw-voordeel terug te halen door middel van het heffen van overdrachtsbelasting.²⁹² Dit laatste wordt bewerkstelligd door het buiten toepassing laten van de vrijstelling.

Het buiten toepassing laten van de vrijstelling blijkt echter niet het gewenste effect te hebben; constructies met betrekking tot ‘nieuwe’ onroerende zaken komen nog steeds voor. De opzet is daarbij vergelijkbaar als de besproken lease/verhuur-constructies in subparagraaf 5.3.2 van dit onderzoek.

Constructies met onroerende zaken, figuur 6. Het constructievehikel - middels een lening van de

eindgebruiker - het nieuwe onroerend goed aan bij de leverancier, om het onroerend goed vervolgens door te leveren aan de eindgebruiker. Deze doorlevering is een belaste prestatie, waardoor het constructievehikel een direct en volledig recht op vooraftrek heeft. De doorlevering van het onroerend goed vindt plaats voor een (zeer) lage prijs. Hierdoor drukt er weinig - niet aftrekbare - omzetbelasting op de eindverbruiker. Wel leidt deze transactie tot een (straf)heffing van overdrachtsbelasting, omdat de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting - door de lage vergoeding op de doorlevering - buiten toepassing blijft. Per saldo is de constructie echter voordelig voor de (overwegend) vrijgesteld presterende ondernemer.²⁹³



Figuur 6 Constructies met onroerende zaken

5.4 Constructiescharnierpunten

Uit de hiervoor beschreven Btw-constructies komen de volgende kenmerkende elementen - ook wel constructiescharnierpunten genoemd - naar voren.

²⁹¹ Kamerstukken II 1994-1995, 24 172, nr. 3, p. 19.

²⁹² Kamerstukken II 1994-1995, 24 172, nr. 7, p. 16.

²⁹³ Braun, 'Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting', *Cursus Belastingrecht OB.2.4.4.K.b6*; Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 12-13.

Het zijn de (nagenoeg) niet-aftrekgerechtigden ten behoeve van wie de Btw-constructies worden opgezet en toegepast.²⁹⁴ De constructies hebben daarbij als enige doel, het minimaliseren van de Btw-druk op ingekochte prestaties. Daarbij worden kunstmatig lage prijzen gehanteerd voor lease-/huurtermijnen, voor verleende gebruiksrechten en voor de levering van roerende en onroerende goederen. Daarnaast wordt er zo optimaal mogelijk gebruik gemaakt van de herzieningsregeling voor goederen (na afloop van de herzieningstermijn gaan de goederen - Btw vrij - over naar de vrijgesteld presterende eindgebruiker) en de ontbrekende herzieningsregeling voor (kostbare) diensten. De constructies worden tevens gekenmerkt door het oprichten van constructievehikels die op enige wijze gelieerd of verbonden zijn met het vrijgesteld presterende eindgebruiker.²⁹⁵ Het vehikel kan daarbij worden opgericht door de eindgebruiker zelf, of worden aangeboden door banken of belastingadviseurs. De afwikkeling van de Btw-constructie - bijvoorbeeld de vorming van een fiscale eenheid - maakt dat, zonder dat gedurende de herzieningsperiode aan de voorwaarden voor de vorming van een fiscale eenheid wordt voldaan, sprake is van een zekere economische, organisatorische, financiële of andere verbondenheid tussen het constructievehikel en de eindgebruiker. Deze partijen hebben een andere verbondenheid dan er bestaat tussen twee onafhankelijke partijen.^{296 / 297} Ten slotte vindt de aanschaf van een bedrijfsmiddel dat men wenst te gebruiken ten behoeve van de vrijgesteld presterende eindgebruiker op een gekunstelde wijze plaats. Middels een samenstel van rechtshandelingen en lichamen, komt het aangeschafte bedrijfsmiddel via een omweg beschikbaar voor de eindgebruiker.²⁹⁸ De staatssecretaris verwoordt dit als volgt:

“(...) de eigendom van een zaak - welk eigendom men nastreeft met het oog op het gebruik ervan - wordt zodanig vormgegeven dat de Btw-gevolgen van die eigendom zich niet manifesteren.”²⁹⁹

Daarbij bestaan de rechtshandelingen bijvoorbeeld uit het oprichten van een vehikel die slechts als doorgeefluik fungeert, de (renteloze) lening die aan het vehikel ter beschikking

²⁹⁴ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 7-8.

²⁹⁵ Braun, ‘Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting’, Cursus Belastingrecht OB.2.4.4.K.b.7.

²⁹⁶ Deze verbondenheid kan zich onder andere uiten in de aanwezigheid van een rentevrije lening van de eindgebruiker aan het constructievehikel of in de vorm van een (toekomstig) aandelenbezit van de eindgebruiker in het constructievehikel.

²⁹⁷ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 10.

²⁹⁸ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 5-6 en 14.

²⁹⁹ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 11.

wordt gesteld of een recht aan de zijde van de eindgebruiker om na het verstrijken van de herzieningstermijn tot koop van het bedrijfsmiddel over te gaan.

5.5 Deelconclusie

Uit het in dit hoofdstuk uitgevoerde onderzoek blijkt dat een Btw-constructie bestaat uit 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. Btw-constructies worden daarbij gekenmerkt door gekunstelde en juridisch ingewikkelde structuren.

Btw-constructies worden met slechts één doel opgezet, te weten het minimaliseren van de Btw-voordruk op ingekochte prestaties. Het gaat daarbij om belastingplichtigen die de omzetbelasting die drukt op hun investeringen niet in aftrek kunnen brengen; de vrijgesteld presterende ondernemers en de niet-belastingplichtige publiekrechtelijke lichamen.

Reparatiewetgeving uit 1995 leidde tot een effectieve bestrijding van onroerend goed constructies met betrekking tot het oneigenlijk gebruik van de optie voor belaste verhuur.

Constructies met betrekking tot blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines, medische apparatuur, kantoor- en schoolinventarissen - de duurdere roerende zaken - en kostbare software bleven echter mogelijk. Daarnaast bleek de reparatiewetgeving uit 1995 niet effectief met betrekking tot 'nieuwe' onroerende zaken.

Uit onderzoek blijkt dat de volgende Btw-constructies te onderscheiden zijn: lease-/verhuurconstructies, vruchtgebruikconstructies, herzieningsconstructies en constructies met betrekking tot 'nieuwe' onroerende zaken.

Deze constructies kenmerken zich door de volgende constructiescharnierpunten. Het zijn de niet-aftrekgerechtigden ten behoeve van wie de constructies worden opgezet. Prijzen tussen het constructievehikel en de eindgebruiker voor lease- of huurtermijnen, gebruiksrechten en de levering van goederen, worden kunstmatig laag gehouden. Daarnaast wordt zo optimaal mogelijk gebruik gemaakt van de herzieningsregeling voor goederen en de ontbrekende herzieningsregeling voor (kostbare) diensten. Daarnaast is er sprake van een samenstel van rechtshandelingen en de oprichting van een constructievehikel waarbij dit vehikel in een vorm van gelieerd- of verbondenheid staat met de eindgebruiker.

6 Leerstuk misbruik van recht

6.1 Inleiding

De deelvraag die in dit hoofdstuk wordt beantwoord, luidt: ‘Wat houdt het leerstuk misbruik van recht in, zoals dat is ontwikkeld door het HvJ EU?’ In de eerste plaats wordt stilgestaan bij de discussie die in het verleden in de fiscale literatuur werd gevoerd omtrent de vraag of het leerstuk misbruik van recht überhaupt kan worden toegepast binnen de omzetbelasting. Vervolgens wordt onderzoek verricht naar de reikwijdte van het leerstuk, zoals dat is vormgegeven door het HvJ EU vanaf het arrest Halifax in 2006.

6.2 Toepasbaarheid leerstuk misbruik van recht in de omzetbelasting

6.2.1 Inleiding

In het verleden bestond er discussie omtrent de vraag of het leerstuk ‘misbruik van recht’ kon worden toegepast binnen de omzetbelasting. Voordat de argumenten in die discussie worden uiteengezet, wordt allereerst kort teruggeslagen op waar ‘misbruik van recht’ zich binnen de rechtsvinding bevindt en vindt er onderzoek plaats naar het leerstuk ‘*fraus legis*’; de evenknie van ‘misbruik van recht’ in de directe belastingen.

6.2.2 ‘Misbruik van recht’ binnen de rechtsvinding

Zoals reeds is onderzocht in paragraaf 3.2 van dit onderzoek, heeft de rechter tot taak om in individuele gevallen te beslissen wat recht is. Daarvoor staat de rechter verschillende methoden van rechtsvinding ter beschikking. Een van die methoden betreft het leerstuk ‘misbruik van recht’. Aan deze methode kan echter pas worden toegekomen als de andere rechtsvindingsmethoden geen uitkomst bieden in de bestrijding van de Btw-constructie. Dit is het geval indien de uitkomst van het reguliere proces van rechtsvinding tot de conclusie leidt dat belastingheffing wordt gefrustreerd, omdat opzettelijk in strijd met doel en strekking van de belastingwet wordt gehandeld. In dit verband stelt de Vereniging voor Belastingwetenschap dat ‘misbruik van recht’ als ‘ultimum remedium’ (laatste redmiddel) gezien moet worden.³⁰⁰

Indien ‘misbruik van recht’ aanwezig wordt geacht, leidt dat tot herkwalificatie. Daarbij vindt substitutie of eliminatie van (recht)handelingen plaats, in afwijking van de voor dergelijke feiten in het algemeen gangbare fiscale kwalificatie. Het leerstuk ‘misbruik van recht’ moet

³⁰⁰ Vereniging voor Belastingwetenschap, ‘Rapport 256 - Misbruik van recht’, 2016, ISBN: 978-90-825-275-6, p.6. Daarnaast merkt Marchal op dat: “*fraus legis* een uiterst redmiddel is die pas wordt toegepast als andere rechtsvindingsmethoden geen oplossing bieden om het door de wet beoogde doel te bereiken” (Marchal, ‘Art. 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016, par. 1).

met enige terughoudendheid worden toegepast, omdat dit leerstuk afbreuk doet aan het rechtszekerheidsbeginsel; belastingplichtigen moeten in principe op de letterlijke bewoordingen van de wet kunnen vertrouwen.³⁰¹ Nieuwenhuizen stelt dat bij de toepassing van het leerstuk ‘misbruik van recht’ in wezen niets anders plaatsvindt dan de afweging tussen de rechtsbeginselen rechtsgelijkheid en rechtszekerheid, waarbij - indien tot misbruik van recht wordt geconcludeerd - het rechtsgelijkheidsbeginsel prevaleert boven het rechtszekerheidsbeginsel.³⁰² Zowel het rechtsgelijkheids- als het rechtszekerheidsbeginsel worden door de rechter meegenomen in de toetsing van het leerstuk misbruik van recht. Zo leidt de toepassing van het rechtsgelijkheidsbeginsel er toe dat een economische benadering wordt aangehangen, waarbij het eindresultaat van een samenstel van rechtshandelingen prevaleert boven het resultaat van de individuele transacties waaruit het samenstel bestaat. Daarnaast vindt toetsing aan het rechtsgelijkheidsbeginsel plaats door de gevolgen van het samenstel van rechtshandelingen niet alleen te toetsen aan de wettelijke bepalingen, maar deze ook te toetsen aan een hogere rechtsnorm, te weten: doel en strekking van de wet. Het rechtszekerheidsbeginsel geeft tegenwicht aan voorgenoemd rechtsgelijkheidsbeginsel. De rechter onderzoekt in dat kader of de belastingplichtige mag vertrouwen op de wettelijke regelingen op basis van de individuele transacties, of dat voorrang mag worden gegeven aan het economische resultaat van het samenstel van rechtshandelingen, omdat dit voor de belastingplichtige voldoende voorspelbaar³⁰³ is.³⁰⁴ Om de rechtszekerheid niet lichtvaardig van de hand te wijzen, rust er een zware bewijslast op de inspecteur om ‘misbruik van recht’ aannemelijk te maken.³⁰⁵ Daarnaast geldt ook voor de rechter dat toepassing van het leerstuk ‘misbruik van recht’ vraagt om een uitgebreide motivering waarom het samenstel van rechtshandelingen als uitgangspunt wordt genomen en niet de individuele transacties.³⁰⁶

³⁰¹ Soltysik, ‘Misbruik van recht en sportaccommodaties’, NTFR-B 2015/7; Nieuwenhuizen, ‘Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de BTW’, WFR 2003/1975, par. 4; Marchal, ‘Algemene beginselen en leerstukken Formeel belastingrecht – Fiscale rechtsvinding’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016, par. 1.3.3 en 1.4.2; Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst. 1, par. 1.2.

³⁰² Nieuwenhuizen, ‘Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de BTW’, WFR 2003/1975, par. 4

³⁰³ Voorspelbaarheid wordt daarbij aangenomen indien een belastingverrijdelingsmotief, aanwezig wordt geacht.

³⁰⁴ Nieuwenhuizen, ‘Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de BTW’, WFR 2003/1975, par. 4

³⁰⁵ Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst. 1, par. 1.2.

³⁰⁶ Nieuwenhuizen, ‘Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de BTW’, WFR 2003/1975, par. 4

Alvorens in te gaan op de discussie omtrent de toepasbaarheid van het leerstuk ‘misbruik van recht’ binnen de omzetbelasting, wordt in de volgende subparagraaf aandacht besteed aan het leerstuk ‘fraus legis’; de evenknie van het leerstuk ‘misbruik van recht’ in de directe belastingen.

6.2.3 Fraus legis

In deze subparagraaf wordt onderzoek verricht naar de ontstaansgeschiedenis en reikwijdte van het begrip ‘fraus legis’ - ook wel het leerstuk van de wetsontduiking genoemd - zoals dat is ontwikkeld binnen de directe belastingen. In de discussie die in de volgende subparagraaf wordt uiteengezet, is het de vraag of het leerstuk van fraus legis ook binnen de omzetbelasting kan worden toegepast.

Fraus legis is een buitenwettelijk³⁰⁷ leerstuk en kent zijn oorsprong in het Romeinse recht.³⁰⁸ Zo bestond al in het Romeinse recht de erkenning dat de wil van de wetgever niet alleen uit de letterlijke bewoordingen van de wettekst is af te leiden, maar dat de wil ook is af te leiden uit de doelstellingen van de wet. Hieruit blijkt dat al in de Romeinse tijd aandacht was voor de wetshistorische/teleologische interpretatie naast de grammaticale interpretatie³⁰⁹.

In het Nederlandse belastingrecht vond fraus legis voor het eerst toepassing in het zogenaamde driedagenarrest^{310, 311}. Dit betrof een zaak waarin belanghebbende trachtte een periodieke uitkering buiten de heffing van successiebelasting te houden, door de periodieke uitkering drie dagen vóór het overlijden van de schenker te laten vervallen.³¹² Zou de periodiek uitkering tot de dag van overlijden hebben voortgeduurd, dan zou de schenking belast zijn geweest.³¹³ De Hoge Raad overwoog als volgt:

“(...) geacht mag worden vast te staan, dat bij het maken van het beding krachtens hetwelk de periodieke uitkering niet bij het overlijden maar drie dagen vóór het overlijden van den

³⁰⁷ Het leerstuk is niet in een wettelijke bepaling opgenomen, maar is/wordt ontwikkeld in de rechtspraak. De ‘richtige heffing’ kent wel een wettelijke basis (art. 31 AWR). Sinds 1987 wordt er door de staatssecretaris van Financiën echter geen machtiging als bedoeld in art. 32 AWR meer verleend. Hierdoor kent de ‘richtige heffing’ sinds 1987 geen toepassingsbereik meer. Omwille van dit laatste gegeven wordt binnen dit onderzoek niet verder ingegaan op de ‘richtige heffing’ (Ettema, Van Slooten en Soltysik, ‘Wegwijs in de BTW’, digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl, hfdst 1 par. 1.2).

³⁰⁸ Marchal, ‘Art. 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 1.

³⁰⁹ Zie omtrent deze en andere interpretatiemethoden subparagraaf 3.2.4 van dit onderzoek.

³¹⁰ HR 26 mei 1926, NJ 1926/723.

³¹¹ Vereniging voor Belastingwetenschap, ‘Rapport 256 - Misbruik van recht’, 2016, ISBN: 978-90-825-275-6, p. 6.

³¹² De Werd, ‘Fraus legis’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 12-07-2016, FBR.7.4.2.

³¹³ Marchal, ‘Art. 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 2.4.

*schenker zou ophouden, geen ander belang heeft bestaan en geene andere bedoeling heeft voorgezet en om de werking van genoemd wetsvoorschrift te vrijdelen; dat hier eene periodieke uitkeering is tot stand gekomen, die practisch op ééne lijn is te stellen met eene die tot aan het overlijden van den gerechtigde voortduurt, en dan ook de door partijen geschapen rechtstoestand zóózeer aan den door de wet aan belasting onderworpen toestand nabijkomt, dat doel en strekking der wet zouden worden miskend, indien de in fraudem legis gepleegde handeling der partijen niet evenzeer als de in de wet voorziene verrichting door de belasting werd getroffen; dat onder voormelde omstandigheden het wetsvoorschrift toepassing eischt (...)*³¹⁴

Marchal merkt op dat, wil fraus legis kunnen worden toegepast, er sinds het arrest Hoge Raad 21 november 1984³¹⁵ aan twee eisen moet worden voldaan, namelijk: (1) de doorslaggevende beweegreden voor het aangaan van de rechtshandeling is vrijdeling van de belastingheffing en (2) de gekozen wijze van belastingvrijdeling is strijdig met doel en strekking van de wet.³¹⁶

De twee vereisten voor fraus legis worden hieronder verder uiteengezet. Het eerste vereiste - (1) *geen ander belang en geen andere bedoeling dan de vrijdeling van de belastingheffing* - wordt ook wel het motiefvereiste genoemd. Dit vereiste ziet op de beweegredenen voor het verrichten van de rechtshandelingen; er moet sprake zijn van een ontgaansmotief. Indien een ontgaansmotief aannemelijk wordt geacht, kan van het ‘reguliere’ resultaat van rechtsvinding op basis van de individuele rechtshandelingen worden afgeweken. Substitutie of eliminatie van rechtshandelingen kan dan plaatsvinden. Omdat het motief van de belastingplichtige centraal staat wordt het motiefvereiste ook wel het subjectieve vereiste genoemd.

Inzake de bewijsverdeling dient de inspecteur te stellen dat sprake is van vrijdelingsmotief. Indien de belastingplichtige deze stellingname gemotiveerd betwist, dient de inspecteur het vrijdelingsmotief aannemelijk te maken.

Het fiscale procesrecht kent verschillende gradaties van bewijskracht. Voor het motiefvereiste is voldoende dat het vrijdelingsmotief aannemelijk wordt gemaakt. Aannemelijk maken houdt daarbij in dat een bepaalde toedracht de meest waarschijnlijke is, of dat de rechter het gestelde waarschijnlijker waar dan onwaar acht. Deze bewijslast is dus minder zwaar dan de zwaardere gradatie in het geval het gestelde bewezen moet worden. Is dit laatste het geval,

³¹⁴ HR 26 mei 1926, NJ 1926/723.

³¹⁵ HR 21 november 1984, nr. 22 092, BNB 1985/32.

³¹⁶ Marchal, ‘Art. 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016, par. 3.1.

moet het gestelde overtuigend aangetoond worden, waarbij er redelijkerwijs geen twijfel kan zijn over de waarheid van het gestelde.³¹⁷

Een vrijdelingsmotief wordt onder andere aanwezig geacht indien - afgezien van het fiscale voordeel - een transactie in economische zin voorzienbaar nadelig is³¹⁸. Indien er meerdere wegen zijn naar het (zakelijke) einddoel, mag een belastingplichtige in principe niet de keuze voor de fiscaal voordeligste weg worden onthouden.³¹⁹ Een vrijdelingsmotief wordt echter aannemelijk geacht indien het ontgaan van belastingheffing de doorslaggevende beweegreden is geweest om te kiezen voor een bepaalde weg. Marchal stelt in dit verband dat de vrijheid om fiscaal de voordeligste weg te kiezen zijn grens kent in de situatie waarin een omweg wordt bewandeld met belastingvrijdeling als doorslaggevende beweegreden.³²⁰

Het tweede vereiste - (2) *de gekozen wijze van belastingvrijdeling is strijdig met doel en strekking van de wet* - wordt het normvereiste genoemd. Het onderzoek dat de rechter doet naar dit vereiste richt zich niet op het motief van de belastingplichtige, maar op het doel en de strekking van de wet. Omtrent doel en strekking van de wet merken Chin-Oldenziel en Belkaid-Koubia op: *“de wet kennen betekent niet slechts de woorden ervan begrijpen, maar ook hun kracht en strekking”*.³²¹ Omdat bij dit onderzoek gesteund wordt op objectieve gronden, wordt het tweede vereiste ook wel het objectieve vereiste genoemd. Bij het onderzoek naar doel en strekking van de belastingwet maakt de rechter gebruik van de wethistorische, wetssystematische en/of teleologische interpretatie.³²² Naast de door de partijen aangedragen bewijsvoering kan de rechter met betrekking tot dit vereiste ook zelf onderzoek verrichten om over het normvereiste te oordelen.³²³

6.2.4 Discussie omtrent toepasbaarheid leerstuk ‘misbruik van recht’

In deze subparagraaf wordt de discussie omtrent de toepasbaarheid van het leerstuk ‘misbruik van recht’ in de omzetbelasting uiteengezet. Lange tijd was het onzeker of *fraus legis* ook kon

³¹⁷ Van Roij, ‘Zwaarte van de bewijslast - Begrippenkader’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 12-07-2016 via www.navigators.nl, FBR.6.7.8.

³¹⁸ HR 22 juli 1982, nr. 20 953, *BNB* 1982/243.

³¹⁹ Zie hieromtrent ook paragraaf 1.1 van dit onderzoek.

³²⁰ Marchal, ‘Art. 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan’, *NDFR*, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 4.4.

³²¹ Chin-Oldenziel en Belkaid-Koubia, ‘*Fraus legis*, het normvereiste geanalyseerd’, *WFR* 2013/1492.

³²² Zie omtrent de verschillende interpretatiemethoden subparagraaf 3.2.4 van dit onderzoek.

³²³ Marchal, ‘Art. 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan’, *NDFR*, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 5.

worden toegepast binnen de omzetbelasting.³²⁴ In 1999 omschreef Van Dongen twee bezwaren tegen de toepassing van *fraus legis* binnen de omzetbelasting.³²⁵ In de eerste plaats merkt zij in verband met het normvereiste³²⁶ op dat doel en strekking van de wet - ingevolge het communautaire karakter van de omzetbelasting - moet worden afgeleid uit de Btw-richtlijn. Deze stelling komt overeen met de conclusies omtrent het secundaire unierecht in paragraaf 3.3.4 van dit onderzoek; een richtlijn is verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd is. Uit de rechtspraak van het HvJ EU blijkt volgens Van Dongen dat het Btw-stelsel een sluitend systeem vormt dat geen ruimte laat voor afwijkingen, tenzij de Btw-richtlijn daarin zelf voorziet.³²⁷ Dit volgt volgens haar uit het feit dat keuzemogelijkheden - en daarmee afwijkingen - het algemene karakter van het Btw-systeem aantasten. Van Dongen concludeert dat ook de nationale rechter gebonden is aan het beoogde resultaat van de richtlijn, en daarmee slechts de vrijheid heeft om middels *fraus legis* afwijkende bepalingen toe te passen voor zover de Btw-richtlijn daarin zelf voorziet.³²⁸

De Btw-richtlijn voorziet middels art. 395 in een mogelijkheid om bijzondere - van de richtlijn afwijkende - maatregelen te treffen om belastingontwijking te voorkomen. Daarvoor is het echter noodzakelijk dat er door de lidstaat een machtiging wordt verkregen.³²⁹ Van de mogelijkheid geboden in art. 395 Btw-richtlijn heeft Nederland tot op heden geen gebruik gemaakt.

Naast het bezwaar van het sluitende Btw-systeem (dat in principe geen afwijkingen toestaat) tegen toepassing van *fraus legis* in de omzetbelasting, zag Van Dongen in 1999 een ander obstakel voor de toepassing van *fraus legis* in het objectieve karakter van de omzetbelasting. Zo merkt zij op dat het HvJ EU in meerdere arresten de Btw heeft omschreven als een belasting met sterk objectieve trekken.³³⁰ Het motief en oogmerk waarmee een

³²⁴ Marchal, 'Art. 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan', NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 8.1.

³²⁵ Van Dongen, 'Fraus legis in de BTW', WFR 1999/347.

³²⁶ Zie hieromtrent subparagraaf 6.2.3 van dit onderzoek.

³²⁷ Van Dongen, 'Fraus legis in de BTW', WFR 1999/347, par. 7. Ook Finkensieper concludeert in die zin: "(...) de BTW in beginsel een logisch, systematisch opgezet en sluitend stelsel is." (Finkensieper, Noot bij HR 16 september 1992, nr. 27 162, BNB 1993/223).

³²⁸ Van Dongen, 'Fraus legis in de BTW', WFR 1999/347, par. 5.3.

³²⁹ Art. 395, eerste lid Btw-richtlijn: "*De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastinginning te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen (...)*".

³³⁰ In die zin concludeert ook Van Hilten: "Niet alleen het Europese aspect van de BTW verzet zich echter mijns inziens tegen toepassing van het leerstuk van *fraus legis*. Ook het objectieve karakter van de belasting vormt een barrière daartegen." (Van Hilten, Noot bij HR 31 augustus 1998, nr. 33 483, BNB 1998/354).

belastingplichtige handelingen verricht zijn daarbij niet relevant.³³¹ Dit objectieve karakter blijkt ook uit paragraaf 2.3 van dit onderzoek. De omzetbelasting is namelijk een verbruiksbelasting die het verbruik door consumenten tracht te belasten. Daarbij staat het object (verbruikte goed/dienst) centraal en niet het subject (door wie of bij wie een goed/dienst wordt aangeschaft). Binnen *fraus legis* speelt het subjectieve element³³² - als een van de twee vereisten voor de aanwezigheid van *fraus legis* - echter een doorslaggevende rol. Van Dongen komt dan ook tot de conclusie dat *fraus legis* binnen de omzetbelasting niet kan worden toegepast, omdat de omzetbelasting een sluitend systeem met sterk objectieve trekken is, dat geen ruimte laat voor afwijkingen en subjectieve elementen als het motiefvereiste, tenzij de Btw-richtlijn daarin zelf voorziet.³³³ Voorgaande blijkt ook uit hoofdstuk 4 van dit onderzoek; indien er op objectieve gronden sprake is van ondernemerschap en belaste prestaties tegen vergoeding, is er in principe sprake van een direct en volledig aftrekrecht.³³⁴ Nieuwenhuizen verdedigt in 2003 de toepasbaarheid van *fraus legis* als methode van rechtsvinding in de omzetbelasting.³³⁵ Nieuwenhuizen volgt de zienswijze dat de Btw een sluitend systeem vormt, waarbij de maatstaf van heffing uitputtend geharmoniseerd is en afwijkingen van de richtlijnbevestigingen alleen mogelijk zijn met een machtiging van de Raad. De constatering dat door het voorgaande Btw-regelgeving misbruikproof zou zijn, waardoor het rechtszekerheidsbeginsel afwijkingen door de rechter middels *fraus legis* niet toe zou staan, gaat hem echter te ver. Zo merkt hij op dat ontwikkelingen in de maatschappij tot nieuwe Btw-constructies kunnen leiden, die niet kunnen worden bestreden middels de geldende Btw-regelgeving. Omtrent de tweede tegenwerping merkt Nieuwenhuizen op dat de Btw-richtlijn weliswaar is gebaseerd op objectieve gronden, maar dat het doel van de omzetbelasting - het belasten van het verbruik door de eindverbruiker - niet uit het oog moet worden verloren. Het belastingplichtig maken van de ondernemer is daarbij slechts een heffingstechniek en moet volgens Nieuwenhuizen niet het zicht ontnemen op het uiteindelijke doel van de omzetbelasting, het belasten van de eindgebruiker. Als dit doel in ogenschouw wordt genomen, staat het subject - de eindgebruiker - wel centraal. Nieuwenhuizen is van

³³¹ Van Dongen, 'Fraus legis in de BTW', WFR 1999/347, par. 5.4. Zie in dezelfde zin Van Kesteren en Soltysik, 'Misbruik en de onvoltooide harmonisatie', WFR 2007/481, par. 1.

³³² In de vorm van het motiefsvereiste; zie subparagraaf 6.2.3 van dit onderzoek.

³³³ Van Dongen, 'Fraus legis in de BTW', WFR 1999/347, par. 7.

³³⁴ Zie in die zin ook Van Kesteren en Soltysik: "*Lang heeft twijfel bestaan over het antwoord op de vraag of binnen een belasting waarin de enkelvoudige handeling (de levering of dienst) centraal staat, wel ruimte bestaat voor een leerstuk waarbij een complex aan handelingen in ogenschouw moet worden genomen.*" (Van Kesteren en Soltysik, 'Misbruik en de onvoltooide harmonisatie', WFR 2007/481, par. 1).

³³⁵ Nieuwenhuizen, 'Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de BTW', WFR 2003/1975.

mening dat ook voor de toepassing van fraus legis in de omzetbelasting een afweging plaats dient te vinden tussen het rechtsgelijkheids- en rechtszekerheidsbeginsel. Een vrijgestelde ondernemer die - door het verrichten van een samenstel van rechtshandelingen - een Btw-constructie optuigt, bevindt zich in feite in dezelfde situatie als de vrijgesteld presterende ondernemer die geen constructie optuigt. Vanuit het oogpunt van rechtsgelijkheid zouden beide vrijgestelde ondernemers voor de omzetbelasting dan ook gelijk moeten worden behandeld.³³⁶

Tot 2006 zagen de auteurs die fraus legis binnen de Btw afwezen zich gesteund door de jurisprudentie van zowel het de Hoge Raad als het HvJ EU.^{337 / 338} Zo oordeelde het HvJ EU - omtrent de opvatting dat het subjectieve oogmerk niet van belang is bij een objectieve transactiebelasting als de omzetbelasting - op 6 april 1995 in de zaak BLP Group³³⁹ als volgt:

“(…) zou de uitlegging van de BLP worden aanvaard, dan zou de administratie telkens wanneer het - zoals hier - gaat om verrichtingen die niet objectief met belaste handelingen samenhangen, moeten onderzoeken wat de belastingplichtige er precies mee voorheeft. Dat zou ingaan tegen de doelstellingen van het BTW-stelsel, namelijk de rechtszekerheid te garanderen en de heffing van de belasting te vergemakkelijken door, uitzonderingsgevallen daargelaten, af te gaan op de objectieve aard van de handeling.”³⁴⁰

Op 21 februari 2006 leidde baanbrekende jurisprudentie van het HvJ EU in de zaak Halifax³⁴¹ er echter toe dat het leerstuk van fraus legis - hierna wordt de Europeesrechtelijke benaming

³³⁶ Nieuwenhuizen, ‘Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de BTW’, WFR 2003/1975, par. 5.

³³⁷ Minkenbergh, ‘Misbruik van recht in de omzetbelasting na Halifax’, FF 2006/165; Braun, ‘Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigators.nl, OB2.4.4.K.a; Swinkels, ‘Fraus legis in Europees perspectief’, WFR 2006/1321, par. 3.1.

³³⁸ Wel oordeelde de Tariefscommissie in de zaak van 28 oktober 1946 (B 8218) dat van fraus legis sprake was, maar deze rechtspraak ziet op de omzetbelasting die werd geheven voor de huidige Wet OB 1968. Daarnaast liet de Hoge Raad in het arrest van 16 september 1992 (HR 16 september 1992, nr. 27 162, BNB 1993/223) een kleine opening voor de toepassing van het leerstuk open: *“(…) het gebruik maken van vermelde regeling kan dan ook - ongeacht hoezeer toepassing van de regeling voordeliger is dan het achterwege laten van vorenbedoeld verzoek - bijzondere omstandigheden daargelaten, niet in strijd worden geacht met doel en strekking van de Wet.”* In voorgaande zin oordeel ook het HvJ EU: *“Het onderzoeken van wat de belastingplichtige precies voorheeft, zou ingaan tegen de doelstellingen van het BTW-stelsel, namelijk de rechtszekerheid te garanderen en de heffing van de belasting te vergemakkelijken door, uitzonderingsgevallen daargelaten, af te gaan op de objectieve aard van de handeling.”* (HvJ EU 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP Group), FED 1995/495, r.o. 24).

³³⁹ HvJ EU 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP Group), FED 1995/495.

³⁴⁰ HvJ EU 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP Group), FED 1995/495, r.o. 24.

³⁴¹ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170.

‘misbruik van recht’³⁴² gebruikt - vanaf die datum zijn toepassing kent binnen de omzetbelasting.³⁴³

6.3 Introductie leerstuk misbruik van recht door het HvJ EU

6.3.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt stilgestaan bij de introductie van het leerstuk misbruik van recht in de omzetbelasting. Alvorens in te gaan op het arrest Halifax, komen drie arresten aan bod die als opmaat dienden naar de uiteindelijke introductie van het leerstuk in de omzetbelasting.

6.3.2 Zaken Kefalas, Emsland-Stärke en Gemeente Leusden / Holin Groep

De zaken Kefalas, Emsland-Stärke en Gemeente Leusden vormden de opmaat voor de introductie van het leerstuk misbruik van recht in de omzetbelasting door het HvJ EU.

Zo werd op 12 mei 1998 het arrest Kefalas³⁴⁴ - op het gebied van het ondernemingsrecht - gewezen. Dit betrof een zaak waarin de volgende prejudiciële vraag voor lag:

*“(...) kunnen de nationale rechterlijke instanties een bepaling van nationaal recht toepassen om te beoordelen of een uit een gemeenschapsbepaling voortvloeiend recht wordt misbruikt.”*³⁴⁵

Nadat het HvJ EU overweegt dat belastingplichtigen in geval van misbruik geen beroep op het gemeenschapsrecht kunnen doen³⁴⁶, concludeert het HvJ EU dat het in stelling brengen van het leerstuk misbruik van recht geen strijd met de communautaire rechtsorde oplevert.^{347 /}

³⁴⁸ Het leerstuk misbruik van recht maakt dus onderdeel uit van het Unierecht en daardoor wordt de toepassing van het leerstuk op Europeesrechtelijke gronden niet belemmerd.³⁴⁹ Wel

³⁴² Het nationaalrechtelijke begrip *fraus legis* en het Europeesrechtelijke begrip misbruik van recht kennen inhoudelijk geen essentiële verschillen (Kavelaars, ‘Misbruik van recht in de EU’, WFR 2011/41, par. 3.3). Wel is het subjectieve element in het Europeesrechtelijke begrip misbruik van recht meer geobjectiveerd (Marchal, ‘Art. 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 8.1.2).

³⁴³ Braun, ‘Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting’, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigators.nl, OB2.4.4.K.d.

³⁴⁴ HvJ EU 12 mei 1998, nr. C-367/96 (Kefalas), NJ 1999/239.

³⁴⁵ HvJ EU 12 mei 1998, nr. C-367/96 (Kefalas), NJ 1999/239, r.o. 19.

³⁴⁶ HvJ EU 12 mei 1998, nr. C-367/96 (Kefalas), NJ 1999/239, r.o. 20.

³⁴⁷ HvJ EU 12 mei 1998, nr. C-367/96 (Kefalas), NJ 1999/239, r.o. 21.

³⁴⁸ Zie in dit verband ook het arrest van HvJ EU 9 maart 1999, waarin het HvJ EU overweegt: *“Een lidstaat kan stellig maatregelen 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.”* (HvJ EU 9 maart 1999, nr. C-212/97 (Centros), NJ 2000/48, r.o. 24).

³⁴⁹ Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 7.2.

stelt het HvJ EU restricties aan de toepassing van nationale antimisbruikbepalingen. Zo mag de toepassing daarvan geen afbreuk doen aan de volle werking en eenvormige toepassing van Europeesrechtelijke bepalingen.^{350 / 351}

In de zaak Emsland-Stärke³⁵² werd op 14 december 2000 voor het eerst uitspraak gedaan omtrent de toepasbaarheid van misbruik van recht binnen de indirecte belastingen. Het betrof in deze uitspraak echter geen omzetbelastingzaak, maar een zaak binnen het douanerecht³⁵³. De belastingbesparende constructie bestond in casu uit een carousel van in- en uitvoer van goederen, waarbij de subsidie op de uitvoer van het product groter was dan de heffing bij invoer.³⁵⁴ In geding was of het land van uitvoer de uitvoersubsidies mocht weigeren omdat, gelet op de concrete omstandigheden, de goederen slechts formeel het land van uitvoer verlieten met als enige doel het ontvangen van uitvoersubsidies.³⁵⁵ Omtrent de vraag wanneer sprake is van misbruik van recht overweegt het HvJ EU als volgt:

*(...) enerzijds is een geheel van objectieve omstandigheden vereist waaruit blijkt, dat in weerwil van de formele naleving van de door gemeenschapsregeling opgelegde voorwaarden, het door deze regeling beoogde doel niet werd bereikt.*³⁵⁶

En:

*“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.”*³⁵⁷

Het HvJ EU geeft middels het arrest Emsland-Stärke een algemene beschrijving van wanneer sprake is van misbruik van recht.³⁵⁸ De twijfel die er na het arrest Emsland-Stärke nog is omtrent de toepassing van misbruik van recht in de omzetbelasting, ziet met name op het eerste vereiste; de strijdigheid met het beoogde doel van de bepaling. Dit omdat de omzetbelasting is gebaseerd op een subjectief vergoedingsbegrip, waardoor het lastig, zo niet

³⁵⁰ Zo mag de toepassing van een nationaalrechtelijk antimisbruikleerstuk de strekking van de Europeesrechtelijke bepalingen niet wijzigen of de nagestreefde doelstellingen van die bepalingen in gevaar brengen.

³⁵¹ HvJ EU 12 mei 1998, nr. C-367/96 (Kefalas), NJ 1999/239, r.o. 22.

³⁵² HvJ EU 14 december 2000, nr. C-110/99 (Emsland-Stärke), BNB 2003/169.

³⁵³ Het Douanerecht is binnen de Europese Unie geharmoniseerd middels de (rechtstreeks werkende) Douaneverordening.

³⁵⁴ Swinkels, ‘Fraus legis in Europees perspectief’, WFR 2006/1321, par. 3.1.

³⁵⁵ HvJ EU 14 december 2000, nr. C-110/99 (Emsland-Stärke), BNB 2003/169, r.o. 50.

³⁵⁶ HvJ EU 14 december 2000, nr. C-110/99 (Emsland-Stärke), BNB 2003/169, r.o. 52.

³⁵⁷ HvJ EU 14 december 2000, nr. C-110/99 (Emsland-Stärke), BNB 2003/169, r.o. 53.

³⁵⁸ Weber, Noot bij HvJ EU 14 december 2000, nr. C-110/99 (Emsland-Stärke), BNB 2003/169, noot 3.

onmogelijk, zou zijn om strijdigheid met doel en strekking aan te tonen, omdat de feitelijke - en daardoor ook een lage³⁵⁹ - vergoeding nu eenmaal de maatstaf van heffing vormt.³⁶⁰ In de uitspraak van het HvJ EU op 29 april 2004 in de gevoegde zaken Gemeente Leusden en Holin Groep³⁶¹ wordt voor het eerst bevestigd dat het leerstuk misbruik van recht zijn toepassing kent in de Btw. In deze zaak wordt echter niet daadwerkelijk tot misbruik van recht geconcludeerd, maar staat de Europeesrechtelijke houdbaarheid van de ingevoerde reparatiewetgeving uit 1995³⁶² centraal. De casus in de zaak Gemeente Leusden luidt als volgt: Gemeente Leusden heeft in 1990 een kunstgrasveld aangelegd en deze vervolgens verhuurd aan een sportvereniging, waarbij gebruik werd gemaakt van de optie van belaste verhuur. Door de reparatiewetgeving uit 1995 komt deze optie in bovenstaande situatie per 31 maart 1995 te vervallen omdat de sportvereniging niet over een volledig of nagenoeg volledig aftrekrecht beschikt.³⁶³ Daardoor wordt de door de gemeente in aftrek gebrachte voorbelasting vanaf 1996 herzien^{364,365}. Gemeente Leusden stelt zich in de zaak op het standpunt dat het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel zich verzetten tegen een herziening van de reeds in aftrek gebrachte omzetbelasting, omdat zij ten tijde van het vaststellen van de huurprijs er altijd vanuit had mogen gaan dat de omzetbelasting in het geheel in aftrek kon worden gebracht.³⁶⁶ De Nederlandse regering stelt zich op het standpunt dat herziening op basis van de richtlijnbevestigingen mogelijk is en dat de herzieningsregeling een antimisbruikarakter kent en daardoor juist in situaties als de onderhavige toepassing moet kennen.³⁶⁷ Daarnaast was er volgens de regering geen sprake van een ongeoorloofde inbreuk op het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel, omdat de regeling was aangekondigd en er alleen voor de situaties die een misbruikarakter³⁶⁸ kenden, geen overgangsregeling van toepassing was.³⁶⁹ Het HvJ EU oordeelt als volgt:

³⁵⁹ De lage vergoeding vormt een zogenaamd constructiescharnierpunt in veel constructies. Zie hieromtrent paragraaf 5.4 van dit onderzoek.

³⁶⁰ Zijlstra, 'Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting', WFR 2011/167, par. 4.

³⁶¹ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden & Holin Groep), *BNB* 2004/260.

³⁶² Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1986, Stb. 659.

³⁶³ Zie omtrent de reparatiewetgeving uit 1995 paragraaf 5.2 van dit onderzoek.

³⁶⁴ Zie omtrent de herzieningsregeling paragraaf 4.5 van dit onderzoek.

³⁶⁵ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden & Holin Groep), *BNB* 2004/260, samenvatting.

³⁶⁶ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden & Holin Groep), *BNB* 2004/260, r.o. 36.

³⁶⁷ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden & Holin Groep), *BNB* 2004/260, r.o. 39-41.

³⁶⁸ Het misbruikarakter werd daarbij afgeleid uit een (zeer) lage huurprijs in vergelijking met de investeringskosten.

³⁶⁹ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden & Holin Groep), *BNB* 2004/260, r.o. 47.

“(…) de lidstaten verlenen vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.

Daaruit volgt dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat door de Btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd.”³⁷⁰

In de gevoegde zaken Gemeente Leusden en Holin Groep wordt dus niet tot misbruik van recht geconcludeerd, maar geeft het HvJ EU wel aan dat bestrijding van misbruik een doel is dat door de Btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd. Het leerstuk laat zich daarmee ook gelden in de Btw. Na dit arrest is het wachten op de eerste Btw-zaak waarin daadwerkelijk tot misbruik van recht wordt geconcludeerd.

6.3.3 De zaak Halifax

In de zaak Halifax³⁷¹ werd op 21 februari 2006³⁷², na het verstrijken van niet minder dan 43 maanden na binnenkomst bij de griffie, uitspraak gedaan. Daarbij spreekt ook het aantal rechters - dertien in totaal - boekdelen over het belang van deze zaak.³⁷³

In het arrest gaat het om belanghebbende Halifax die als bank zijnde nagenoeg uitsluitend vrijgestelde (bancaire) prestaties³⁷⁴ verricht. Halifax wenst onroerend goed aan te schaffen om daarin vier callcenters te vestigen. Een rechtstreekse aanschaf van het onroerend goed door Halifax zou leiden tot een pro-rata aftrekpercentage van vijf procent. Om een nagenoeg volledig aftrekrecht te creëren met betrekking tot de aanschaf, geeft niet Halifax de opdracht tot de bouw, maar wordt het onroerend goed door Halifax verkregen middels een samenstel van rechtshandelingen, waarbij drie dochterondernemingen van Halifax worden betrokken die wel over een volledig aftrekrecht beschikken.³⁷⁵

De prejudiciële vraagstelling door de verwijsrechter bestaat uit twee onderdelen, ten eerste:

³⁷⁰ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden & Holin Groep), *BNB* 2004/260, r.o. 67.

³⁷¹ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170

³⁷² Op dezelfde dag werd uitspraak gedaan in de zaken University of Huddersfield en BUPA Hospitals. In de zaak University of Huddersfield volstaat het HvJ EU met een verwijzing naar het arrest Halifax voor wat betreft de toepasbaarheid van het leerstuk misbruik van recht in de omzetbelasting (HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), *BNB* 2006/171, r.o. 52). In de zaak BUPA Hospitals tracht een ziekenhuis, vooruitlopend op een wetwijziging waarbij een nultarief werd gewijzigd in een vrijstelling, zich te verzekeren van de aftrek van voorbelasting door (voor een groot bedrag aan) vooruitbetalingen te verrichten. Het HvJ komt aan het leerstuk misbruik van recht niet toe, omdat het aftrekrecht reeds wordt beperkt omdat de vooruitbetalingen niet binnen de werkingssfeer van de Btw vallen door het te algemene karakter (HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-419/02 (BUPA Hospitals), *BNB* 2006/172, r.o. 51).

³⁷³ Bijl, Noot bij HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, noot 1.

³⁷⁴ Zoals de vrijstellingen opgenomen in art. 11, eerste lid, onderdelen i en j Wet OB. Zie hieromtrent ook paragraaf 4.6 van dit onderzoek.

³⁷⁵ Bijl, Noot bij HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, noot 3.

*“Met zijn eerste vraag (...) wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of transacties als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, leveringen van goederen of diensten en een economische activiteit vormen (...), indien zij worden verricht met de uitsluitende bedoeling om een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder ander economisch doel.”*³⁷⁶

Met een verwijzing naar eerdere rechtspraak³⁷⁷ oordeelt het HvJ EU dat de begrippen ‘levering van goederen’, ‘diensten’ en ‘economische activiteit’ een objectief karakter kennen en onafhankelijk van oogmerk of het resultaat worden toegepast.³⁷⁸ Indien wordt voldaan aan de objectieve criteria, kennen de begrippen toepassing. Dit is anders in het geval van belastingfraude, maar hiervan is in casu geen sprake. De vraag of de rechtshandelingen zijn verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, is daarom irrelevant voor de vaststelling of er sprake is van de levering van goederen, diensten en een economische activiteit.³⁷⁹

Nu het eerste betoog - dat geen sprake is van de economische prestaties - faalt, komt het HvJ EU toe aan de beantwoording van de tweede prejudiciële vraag:

*“Met zijn tweede vraag (...) wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de Zesde richtlijn aldus 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.”*³⁸⁰

Het HvJ EU stelt - met verwijzing naar eerdere jurisprudentie - vast, dat ingeval van misbruik geen beroep op gemeenschapsrecht mogelijk is³⁸¹ en dat het verbod op misbruik ook zijn toepassing kent in de Btw, omdat de bestrijding van misbruik een doel is dat door de Btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd.³⁸² Daarnaast overweegt het HvJ EU dat de rechtszekerheid van belastingplichtigen niet uit het oog mag worden verloren³⁸³ en dat de belastingplichtige het recht heeft zijn activiteiten zodanig te structureren dat de omvang van

³⁷⁶ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 44.

³⁷⁷ Onder andere het in par 6.2.4 besproken arrest BLP Group.

³⁷⁸ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 56.

³⁷⁹ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 59.

³⁸⁰ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 61.

³⁸¹ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 68, waarbij wordt verwezen naar de zaak Kefalas. Zie hieromtrent subparagraaf 6.3.2. van dit onderzoek.

³⁸² HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 70-71, waarbij wordt verwezen naar de zaak Gemeente Leusden en Holin Groep. Zie hieromtrent subparagraaf 6.3.2. van dit onderzoek.

³⁸³ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 72.

zijn belastingschuld beperkt blijft.³⁸⁴ Dit laatste betekent echter niet dat belastingplichtigen in strijd mogen handelen met doel en strekking van het gemeenschapsrecht.³⁸⁵

Op basis van voorgaande overwegingen geeft het HvJ EU twee cumulatieve voorwaarden voor het vaststellen van misbruik van recht in de Btw, ten eerste:

*“(...) is ten eerste vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn (...), er toe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend.”*³⁸⁶

En als tweede voorwaarde wordt genoemd:

*“Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen (...).”*³⁸⁷

Het eerste vereiste komt daarbij nagenoeg geheel overeen met het norm- / objectieve vereiste van *fraus legis*; het samenstel van rechtshandelingen leidt tot strijdigheid met doel en strekking van de wettelijke bepalingen. Het tweede vereiste komt voor een groot deel³⁸⁸ overeen met het motief- / subjectieve vereiste; de reden voor het aangaan van rechtshandelingen is gelegen in het verijdelen van belastingheffing. Wel geeft het HvJ EU in de zaak *Halifax* aan dat van misbruik van recht binnen de Btw alleen sprake is als het motiefvereiste uit een geheel van objectieve factoren blijkt. Het subjectieve vereiste wordt daardoor enigszins geobjectiveerd.³⁸⁹

In paragraaf 1.1 van dit onderzoek werd opgemerkt: “Het recht houdt op waar misbruik begint. De vraag is echter waar misbruik begint en het recht ophoudt.” Deze laatste vraag wordt beantwoord door de twee genoemde voorwaarden. Het leerstuk misbruik van recht vormt namelijk de (onder)grens van het toelaatbare inzake het minimaliseren van de Btw-druk en geeft daarmee de grens tussen de legale vorm van belastingplanning en de ongewenste vorm van belastingontwijking aan.³⁹⁰

³⁸⁴ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170, r.o. 73.

³⁸⁵ Preter en Evers, ‘De *Halifax*-doctrine: One bridge too far!’, *MBB* 2006/03, par. 2.

³⁸⁶ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170, r.o. 74.

³⁸⁷ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170, r.o. 75.

³⁸⁸ Kavelaars, ‘Misbruik van recht in de EU’, *WFR* 2011/41, par. 3.3; Wolf, ‘Btw en het risico van dubbele bindingen’, *NTFR* 2013/1371.

³⁸⁹ Marchal, ‘Art. 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan’, *NDFR*, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 8.1.2.

³⁹⁰ Visser, ‘Is het immoreel om binnen de regels te werken?’, *FF* 2013/237.

De beoordeling of in een specifieke casus sprake is van misbruik van recht - waarbij aan de twee voorwaarden wordt voldaan - heeft het HvJ EU aan de nationale rechter overgelaten.³⁹¹ Het HvJ EU tracht het leerstuk misbruik van recht echter wel door middel van richtinggevende jurisprudentie verder te verduidelijken, om daarmee de nationale rechter bij haar uitleggen te leiden.³⁹² Zo overweegt het HvJ EU in het arrest Halifax met betrekking tot het objectieve vereiste dat van strijdigheid met het doel van een regeling sprake is, indien een belastingplichtige door een samenstel van rechtshandelingen een aftrekrecht creëert, terwijl die belastingplichtige in het kader van zijn normale handelstransacties de Btw niet in aftrek had kunnen brengen.³⁹³ Ook het subjectieve vereiste wordt door het HvJ EU (enigszins) verduidelijkt. Van een wezenlijk doel is in elk geval geen sprake als er voor de transacties een andere verklaring bestaat dan louter de verkrijging van een belastingvoordeel.³⁹⁴ Daarnaast merkt het HvJ EU op dat de nationale rechter - bij de bepaling of sprake is van een wezenlijk doel tot verkrijgen van een belastingvoordeel - af kan gaan op het artificiële karakter van de rechtshandelingen, alsmede de banden van juridische, economische en / of persoonlijke aard tussen de bij de constructie betrokken belastingplichtigen.³⁹⁵

6.4 Ontwikkeling misbruik van recht door het HvJ EU na Halifax

6.4.1 Inleiding

Na het arrest Halifax heeft het HvJ EU in een aantal arresten het leerstuk misbruik van recht verder verduidelijkt. Deze richtinggevende jurisprudentie wordt in deze paragraaf behandeld. Hierbij wordt volstaan met het opnemen van de punten die voor de verduidelijking van het leerstuk misbruik van recht van belang zijn.

6.4.2 Part Service

In de zaak Part Service³⁹⁶ geeft het HvJ EU op 21 februari 2008 enige verduidelijking omtrent de voorwaarden voor het in aanmerking nemen van misbruik van recht. Het betrof in deze casus een autoleasedienst die werd opgesplitst in een belast gedeelte (verhuur auto) en een vrijgesteld gedeelte (verzekering/financiering). Hierbij werd de vergoeding voor de belaste dienst nauwelijks boven de kostprijs vastgesteld en werd de vergoeding voor de vrijgestelde

³⁹¹ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 76; Preter en Evers, 'De Halifax-doctrine: One bridge too far!', *MBB* 2006/03, par. 2.

³⁹² HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 77.

³⁹³ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 80.

³⁹⁴ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 75.

³⁹⁵ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 81.

³⁹⁶ HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), *BNB* 2009/1.

dienst vastgesteld op een hoger bedrag dan gebruikelijk was. Middels voorgaande werd een Btw-voordeel behaald, omdat per saldo minder Btw verschuldigd was.

In het arrest herhaalt het HvJ EU dat voor de subjectieve voorwaarde niet de eis wordt gesteld dat transacties ‘uitsluitend’ worden vormgegeven met als doel een belastingvoordeel te verkrijgen, maar dat voldoende is dat een belastingvoordeel het wezenlijke doel van de betrokken handelingen vormt.³⁹⁷ Met betrekking tot het subjectieve vereiste overwoog het HvJ EU in het arrest Halifax dat de nationale rechter het kunstmatige karakter van handelingen, alsmede juridische, economische en / of persoonlijke banden in aanmerking kon nemen. Het subjectieve vereiste wordt verder verduidelijkt door het HvJ EU, doordat het stelt dat uit voorgaande omstandigheden kan blijken dat de verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest, ondanks dat daarnaast ook economische doelen op het gebied van marketing, organisatie en garantie een rol hebben gespeeld.³⁹⁸ Soltysik merkt hieromtrent op dat alleen als rechtshandelingen ook zouden zijn verricht als het belastingvoordeel ontbreekt, belastingbesparing niet het wezenlijke doel vormt.³⁹⁹

6.4.3 RBS Deutschland

In de zaak RBS Deutschland⁴⁰⁰ doet het HvJ EU op 22 december 2010 uitspraak. Het betreft een casus met een grensoverschrijdende leaseconstructie, waarbij gebruik werd gemaakt van het verschil in Btw-behandeling van leasecontracten door de lidstaten Engeland en Duitsland.⁴⁰¹ De Britse fiscus wenst de vooraf trek op de aanschaf van de auto's in Engeland te weigeren, omdat zijns inziens sprake is van misbruik van recht.⁴⁰²

Hieromtrent oordeelt het HvJ EU als volgt. De handelingen zijn verricht tussen twee juridisch onafhankelijke partijen waarbij vaststaat dat de handelingen niet kunstmatig waren en in het kader van normale handelstransacties werden verricht.⁴⁰³ Omdat er geen sprake is van een kunstmatige constructie die geen verband houdt met enige economische realiteit, is het

³⁹⁷ HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), *BNB* 2009/1, r.o. 45.

³⁹⁸ HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), *BNB* 2009/1, r.o. 62.

³⁹⁹ Soltysik, ‘Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax’, *MBB* 2008/05, par. 3.2.

⁴⁰⁰ HvJ EU 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland), *BNB* 2011/213.

⁴⁰¹ Het leasecontract wordt door Engeland als dienst aangemerkt (in casu belast in Duitsland) en door Duitsland als een levering van goederen (in casu belast in Engeland), waardoor effectief geen heffing plaatsvindt.

⁴⁰² Voorafgaand aan de vraag of sprake is van misbruik van recht, bepleit de Britse fiscus een weigering van de aftrek omdat de goederen in een later stadium verrichte handelingen niet aan Btw zijn onderworpen. Dit betoog slaagt niet. Het HvJ EU oordeelt dat de aftrek niet mag worden geweigerd alleen omdat in de andere lidstaat geen Btw over de handelingen in een later stadium is betaald (HvJ EU 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland), *BNB* 2011/213, r.o. 46). De dispariteit in de uitwerking van de Btw-richtlijn in nationale bepalingen vormt geen grond voor het aanwezig achten van misbruik van recht (Swinkels, Noot bij HvJ EU 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland), *BNB* 2011/213, noot 7).

⁴⁰³ HvJ EU 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland), *BNB* 2011/213, r.o. 50.

wezenlijke doel niet het verkrijgen van een belastingvoordeel. De diensten zijn immers daadwerkelijk verricht in het kader van een reële economische activiteit.⁴⁰⁴

Met dit arrest verduidelijkt het HvJ EU dus andermaal de strekking van het begrip ‘wezenlijke doel’. Het wezenlijk doel is de verkrijging van een belastingvoordeel als er sprake is van een kunstmatige constructie die geen verband houdt met de economische realiteit.

6.4.4 Weald Leasing

In de zaak *Weald Leasing*⁴⁰⁵ heeft het HvJ EU op 22 december 2010 uitspraak gedaan. Het betreft een zaak waarin een verzekeringsconcern - met voornamelijk vrijgestelde prestaties - een leaseconstructie opzet met behulp van een onafhankelijke partij, met als doel dat de niet-aftrekbare Btw niet in één keer hoeft te worden betaald, maar kan worden gespreid over de looptijd van de leaseovereenkomst.

In dit arrest verduidelijkt het HvJ EU het objectieve vereiste voor misbruik van recht; het vereiste dat het samenstel van rechtshandelingen leidt tot een uitkomst die in strijd met doel en strekking van de wettelijke bepalingen is. In de eerste plaats overweegt het HvJ EU dat leasetransacties binnen de werkingssfeer van de Btw-richtlijn vallen en daardoor van een belastingvoordeel in strijd met het doel van de bepalingen geen sprake kan zijn.⁴⁰⁶ Het HvJ EU merkt echter op dat de nationale rechter dient vast te stellen of de contractvoorwaarden betreffende leasetransacties in strijd zijn met het doel van de bepaling van de Btw-richtlijn. Daarbij merkt het HvJ EU op dat dit met name het geval kan zijn, indien de leasevergoeding abnormaal laag is en niet beantwoordt aan enige economische realiteit.⁴⁰⁷ Daarnaast dient de rol van de ‘onafhankelijke’ derde te worden onderzocht. Dat de ‘onafhankelijke’ derde in haar normale handelsactiviteiten geen leaseactiviteiten uitoefent is daarbij irrelevant, vanwege het objectieve karakter⁴⁰⁸ van de omzetbelasting.⁴⁰⁹ Wel is relevant of, door middel van het tussenplaatsen van een ‘onafhankelijke’ derde, antimisbruikwetgeving wordt ontgaan, omdat die wetgeving - in casu - alleen toepassing vindt in gelieerde verhoudingen.⁴¹⁰

⁴⁰⁴ HvJ EU 22 december 2010, nr. C-277/09 (*RBS Deutschland*), *BNB* 2011/213, r.o. 52.

⁴⁰⁵ HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), *BNB* 2011/203.

⁴⁰⁶ HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), *BNB* 2011/203, r.o. 33-34.

⁴⁰⁷ HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), *BNB* 2011/203, r.o. 39.

⁴⁰⁸ De handelingen en transacties staan centraal en niet de persoon door wie de handelingen worden verricht. Zie hieromtrent ook paragraaf 2.4 van dit onderzoek.

⁴⁰⁹ HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), *BNB* 2011/203, r.o. 43-44.

⁴¹⁰ Swinkels, Noot bij HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), *BNB* 2011/203, noot 3.

6.4.5 Paul Newey

In de zaak Paul Newey⁴¹¹ heeft het HvJ EU op 20 juni 2013 uitspraak gedaan. Het betreft een - voornamelijk vrijgesteld presterende - kredietbemiddelaar die middels het optuigen van een constructie de Btw-druk op de ingekochte reclamediensten wenst te verminderen. Voor deze constructie werd een nieuwe entiteit op Jersey opgericht, waarbij vervolgens contractueel is vastgelegd dat de entiteit op Jersey de reclamediensten afneemt. Naast de reclamediensten is deze entiteit ook de contractuele tegenpartij bij de kredietbemiddelingsovereenkomst met de klant.

Met de prejudiciële vraag wenst de verwijzrechter te vernemen of de contractuele bepalingen doorslaggevend zijn bij de vaststelling wie de ontvanger van een (reclame)dienst is.

Het HvJ EU overweegt in de eerste plaats dat het begrip dienst een objectief begrip is dat onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de rechtshandelingen wordt toegepast.⁴¹²

Waarbij het vervolgens overweegt dat contractuele bepalingen normaliter de economische realiteit weergeven en - mede omwille van de rechtszekerheid - een in aanmerking te nemen factor vormen.⁴¹³ Een afwijking van de contractuele bepalingen is echter mogelijk als sprake is van een zuiver kunstmatige constructie die niet beantwoordt aan de economische realiteit en alleen is bedoeld om een belastingvoordeel te verkrijgen.⁴¹⁴ De nationale rechter dient - op basis van een globale beoordeling van de omstandigheden - na te gaan wie de daadwerkelijke ontvanger van een dienst is. De contractuele bepalingen vormen daarbij een in aanmerking te nemen, maar niet de doorslaggevende factor.⁴¹⁵

Trump concludeert naar aanleiding van dit arrest tot een 'clash' tussen het rechtszekerheids- en rechtsgelijkheidsbeginsel.⁴¹⁶ Het arrest Paul Newey geeft de nationale rechter de mogelijkheid om af te wijken van de verwachtingen van partijen op basis van de contractuele bepalingen, om daarmee recht te doen aan het beginsel van rechtsgelijkheid. Wel noodzaakt het rechtszekerheidsbeginsel tot een verantwoording van deze beslissing.⁴¹⁷

Niessen merkt daarnaast op dat gekunsteldheid geen aparte eis is, maar een aanwijzing kan vormen dat het wezenlijke doel van de constructie betstaat uit het verkrijgen van een belastingvoordeel.⁴¹⁸

⁴¹¹ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey), *BNB* 2014/49.

⁴¹² HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey), *BNB* 2014/49, r.o. 41.

⁴¹³ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey), *BNB* 2014/49, r.o. 43.

⁴¹⁴ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey), *BNB* 2014/49, r.o. 44-45 en 52.

⁴¹⁵ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey), *BNB* 2014/49, r.o. 49 en 52.

⁴¹⁶ Zoals ook Nieuwenhuizen hier eerder op wees, zie daaromtrent subparagraaf 6.2.2 van dit onderzoek.

⁴¹⁷ Trump, 'Paul Newey en de rechtsvinding', *WFR* 2014/319, par. 9.

⁴¹⁸ Niessen, 'Misbruik van EU-recht, omzetbelasting en de Hoge Raad', *TFB* 2015/08, par. 4.

6.4.6 Gemeente Woerden

In de zaak Gemeente Woerden⁴¹⁹ heeft het HvJ EU op 22 juni 2016 uitspraak gedaan. In deze zaak lag de vraag voor of het aftrekrecht mag worden beperkt, ondanks dat partij een goed heeft gebruikt voor een belaste prestatie. Belanghebbende (gemeente Woerden) besluit tot de bouw van onroerend goed bestemd voor multifunctioneel gebruik, waarin naast vrijgestelde onderwijsprestaties ook belaste prestaties plaatsvinden. Belanghebbende besluit het onroerend goed niet vrijgesteld te verhuren aan de beheersstichting - wat zou resulteren in een aftrekrecht van 0% voor belanghebbende - maar om het onroerend goed aan de beheersstichting te leveren voor (slechts) 10% van de bouwkosten.⁴²⁰ De beheersstichting stelt het onroerend goed vervolgens ter beschikking aan de uiteindelijke gebruikers. Voor de instellingen die basisonderwijs verzorgen geeft de beheersstichting het onroerend goed om niet in gebruik, de overige gedeelten worden, behoudens de verhuur van de sportaccommodatie, vrijgesteld verhuurd.⁴²¹ De beheersstichting bezit hierdoor over een aftrekrecht van ongeveer 10% van de in rekening gebrachte Btw.

De verwijzende rechter vraagt zich af of gemeente Woerden slechts recht heeft op een deel van Btw die drukt op de oplevering van het onroerend goed, omdat de kosten van huisvesting voor scholen uit hoofde van de wet op het primair onderwijs, niet bij de onderwijsinstelling in rekening mag worden gebracht en de beheersstichting gedeelten van het onroerend goed om niet aan de scholen in gebruik heeft gegeven.⁴²²

De prejudiciële vraag luidt als volgt:

“Heeft een belastingplichtige in een geval als het onderhavige, waarin de belastingplichtige een pand heeft laten bouwen en dit pand heeft verkocht voor een prijs die niet alle kosten dekt terwijl de koper van het pand een bepaald gedeelte daarvan aan een derde om niet in gebruik geeft, recht op aftrek van alle ter zake van de bouw van het pand in rekening gebrachte omzetbelasting, of slechts van een deel daarvan, naar rato van de gedeelten van het pand die de koper gebruikt voor economische activiteiten (in dit geval verhuur tegen vergoeding)?”⁴²³

Het HvJ EU beantwoordt de voorgelegde vraag als volgt. Het aftrekrecht kan in beginsel niet worden beperkt zolang goederen of diensten worden gebruikt voor eigen belaste handelingen.⁴²⁴ Het doet daarbij niet ter zake of een afnemer van prestaties van

⁴¹⁹ HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), V-N 2016/36.16.

⁴²⁰ HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), V-N 2016/36.16, r.o. 16.

⁴²¹ HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), V-N 2016/36.16, r.o. 18.

⁴²² HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), V-N 2016/36.16, r.o. 27.

⁴²³ HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), V-N 2016/36.16, r.o. 28.

⁴²⁴ HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), V-N 2016/36.16, r.o. 31-32 en 34-35.

belanghebbende de afgenomen goederen of diensten gebruikt voor belaste, vrijgestelde of buiten de Btw vallende prestaties.⁴²⁵ Gemeente Woerden kan de omzetbelasting volledig in aftrek brengen, omdat het onroerend goed door een andere belastingplichtige aan de gemeente Woerden is geleverd en dat de gemeente Woerden het onroerend goed voor belaste activiteiten - namelijk een levering onder bezwarende titel aan de beheersstichting - heeft gebruikt.⁴²⁶ Dat het onroerend goed is geleverd tegen een prijs die niet kostendekkend is, doet aan het voorgaande niets af. Dit zou alleen anders zijn als sprake is van een symbolische vergoeding.⁴²⁷

Uit de uitspraak van het HvJ EU blijkt dat het aftrekrecht uitsluitend wordt afgeleid uit de eigen prestaties van belanghebbende en dat het niet van belang is of een afnemer het goed belast gebruikt. Daarnaast is geen sprake van misbruik van recht als de overeengekomen vergoeding lager is dan de kostprijs. Dit is alleen anders als sprake is van een symbolische vergoeding.

6.5 Deelconclusie

Binnen de rechtsvinding is het leerstuk misbruik van recht een laatste redmiddel om Btw-besparende constructies te bestrijden. Lange tijd bestond er twijfel over de toepasbaarheid van dit leerstuk binnen de omzetbelasting. Deze twijfel bestond met name over het subjectieve vereiste - het oogmerk van belastingbesparing - dat voor fraus legis aanwezig moet zijn. Daarnaast werd in de literatuur betoogd dat de Europeesrechtelijke Btw-richtlijn een sluitend systeem vormt dat geen ruimte biedt voor afwijkingen, anders dan afwijkingen waarin de richtlijn zelf voorziet.

Met het arrest Halifax in 2006 doet het leerstuk misbruik van recht voor het eerst zijn intreden in de omzetbelasting. Uit dit arrest blijkt dat er aan twee cumulatieve voorwaarden moet worden voldaan, wil sprake zijn van misbruik van recht in de Btw, ten eerste:

“(...) is ten eerste vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn (...), er toe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend.”

En als tweede voorwaarde wordt genoemd:

⁴²⁵ HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), V-N 2016/36.16, r.o. 35-37.

⁴²⁶ HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), V-N 2016/36.16, r.o. 39-40.

⁴²⁷ HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), V-N 2016/36.16, r.o. 40-41. Zie omtrent het begrip ‘symbolische vergoeding’ paragraaf 4.4 van dit onderzoek.

“Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen (...).”

Het eerste vereiste komt daarbij nagenoeg geheel overeen met het norm- / objectieve vereiste van *fraus legis*; het samenstel van rechtshandelingen leidt tot strijdigheid met doel en strekking van de wettelijke bepalingen. Het tweede vereiste komt voor een groot deel overeen met het motief- / subjectieve vereiste; de reden voor het aangaan van rechtshandelingen is gelegen in het verijdelen van belastingheffing. Wel geeft het HvJ EU in de zaak Halifax aan dat van misbruik van recht binnen de Btw alleen sprake is als het motiefvereiste uit een geheel van objectieve factoren blijkt. Het subjectieve vereiste wordt daardoor enigszins geobjectiveerd.

De beoordeling of in een specifieke casus sprake is van misbruik van recht wordt door het HvJ EU aan de nationale rechter overgelaten. Door middel van richtinggevende jurisprudentie tracht het HvJ EU het leerstuk echter wel te verduidelijken.

Met betrekking tot het objectieve vereiste overweegt het HvJ EU in verschillende arresten als volgt: strijdigheid met het doel van een regeling is aan de orde, indien een belastingplichtige door een samenstel van rechtshandelingen een aftrekrecht creëert, terwijl die belastingplichtige in het kader van zijn normale handelstransacties de Btw niet in aftrek had kunnen brengen. Met betrekking tot leasetransacties overweegt het HvJ EU dat deze binnen de werkingssfeer van de Btw-richtlijn vallen en daardoor in beginsel geen strijdigheid met doel en strekking van die richtlijn opleveren. Dit is anders indien de contractvoorwaarden van die leasetransacties in strijd met doel en strekking van de bepaling zouden zijn, wat het geval is als de leasevergoeding abnormaal laag is en niet beantwoordt aan de economische realiteit. Om te bepalen of een constructie beantwoordt aan enige economische realiteit, dienen de contractuele bepalingen als uitgangspunt te worden genomen. Een afwijking van de contractuele bepalingen is echter mogelijk als sprake is van een zuiver kunstmatige constructie die niet beantwoordt aan de economische realiteit en alleen is bedoeld om een belastingvoordeel te verkrijgen. Daarbij is het niet noodzakelijk dat de vergoeding voor een prestatie kostendekkend is. Dit is anders als er sprake is van een symbolische vergoeding. Ook het subjectieve vereiste wordt door het HvJ EU in verschillende arresten verduidelijkt. Wil sprake zijn van een ‘wezenlijk doel’, dan is niet noodzakelijk dat het belasting-sparingsmotief het uitsluitende doel is, voldoende is dat de verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke motief vormt. Bij de bepaling of sprake is van een ‘wezenlijk doel’ kan de rechter afgaan op het artificiële karakter van de rechtshandelingen,

alsmede de banden van juridische, economische en / of persoonlijke aard tussen de bij de constructie betrokken belastingplichtigen. Dat er naast een belastingbesparingsmotief ook andere zelfstandige redenen bestaan - van bijvoorbeeld organisatorische of marketingaard - doet er niet aan af dat het 'wezenlijke doel' gevonden moet worden in belastingbesparing. Dit is alleen niet zo als de rechtshandelingen ook waren verricht zonder dat daarmee een belastingvoordeel zou worden behaald.

7 Voorstel wijziging van de wet op de omzetbelasting (april 2005)

7.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de voorgestelde wetswijziging uit 2005.⁴²⁸ Na een uiteenzetting van de argumenten voor de invoering van het wetsvoorstel, wordt onderzocht op welke specifieke punten het wetsvoorstel de Wet OB tracht te wijzigen en of deze voorgestelde wijzigingen Europeesrechtelijke houdbaar zijn.

7.2 Argumenten voor de invoering van het wetsvoorstel uit 2005

Omdat in het verleden - tot 2006 - het leerstuk misbruik van recht en de reparatiewetgeving uit 1995⁴²⁹ er niet in slaagden om Btw-constructies door niet-belastingplichtige rechtspersonen of (deels) vrijgestelde ondernemers met betrekking tot roerende zaken en 'nieuwe' onroerende zaken te bestrijden, zag Nederland zich in toenemende mate worden geconfronteerd met Btw-constructies op voorgenoemde gebieden. Om deze constructies te bestrijden is op 1 april 2005 het wetsvoorstel 'Wijziging van de Wet OB 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken' (hierna: het wetsvoorstel of het wetsvoorstel uit 2005) naar de Tweede Kamer gestuurd.^{430 / 431}

Nog voor het wetsvoorstel kon worden aangenomen, kwam er baanbrekende jurisprudentie van het HvJ EU met het arrest Halifax⁴³², waarop de staatssecretaris besloot de verdere behandeling van het wetsvoorstel stil te leggen.⁴³³ Omdat de daadwerkelijke toepassing van het leerstuk misbruik van recht is overgelaten aan de nationale rechter, wenste de staatssecretaris jurisprudentie van de Hoge Raad op dit gebied af te wachten, om daarmee de reikwijdte en toepasbaarheid van het leerstuk in de Nederlandse praktijk te kunnen bepalen. Nadat de feitelijke implicaties van het leerstuk misbruik van recht voor de Nederlandse omzetbelastingpraktijk duidelijk zijn, kan een afweging plaatsvinden tussen de wenselijkheid van het (alsnog) doorvoeren van het wetsvoorstel.⁴³⁴ In de volgende paragraaf wordt onderzocht op welke wijze het wetsvoorstel uit 2005 de Wet OB beoogde te wijzigen.

⁴²⁸ Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1986, Stb. 659.

⁴²⁹ Zie omtrent de effectiviteit van deze wetgeving subparagraaf 5.3.5 van dit onderzoek.

⁴³⁰ Naast wijzigingen ter bestrijding van Btw-constructies, bevatte het wetsvoorstel ook enkele wijzigingen op andere gebieden, zoals de medische vrijstelling en de vrijstelling voor thuiszorg en kinderopvang. Deze andere wijzigingen hebben met constructiebestrijding niets te maken en zullen daarom in dit onderzoek verder buiten beschouwing worden gelaten.

⁴³¹ Kamerstukken II 2006-2007, 30 061, nr. 2, p. 1.

⁴³² Zie hieromtrent subparagraaf 6.3.3 van dit onderzoek.

⁴³³ Kamerstukken II 2006-2007, 30 061, nr. 11, p. 2.

⁴³⁴ Kamerstukken II 2006-2007, 30 061, nr. 11, p. 2.

7.3 Inhoud van het voorstel van de wetswijziging

7.3.1 Inleiding

Omdat er in de fiscaliteit als zodanig geen middel is om bepaalde Btw-constructies te verbieden, bestaat het wetsvoorstel uit wijzigingen die beogen de Btw-constructies in de praktijk van hun aantrekkelijkheid te ontdoen.⁴³⁵ Het wetsvoorstel bevat drie⁴³⁶ wijzigingen die voor de bestrijding van Btw-constructies van belang zijn.

7.3.2 Definitie van het begrip ‘investeringsbedrijfsmiddelen’

In de eerste plaats wordt in artikel 2a van de Wet OB het begrip ‘investeringsbedrijfsmiddelen’ toegevoegd en als volgt gedefinieerd:

“Investeringsbedrijfsmiddelen: onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen, roerende zaken alsmede diensten, waarvan de uitgaven voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting moeten worden geactiveerd en waarop een ondernemer voor die belastingen kan afschrijven.”⁴³⁷

De definitie is opgenomen, omdat in het nieuwe artikel 8, vierde lid Wet OB een verwijzing naar het begrip investeringsbedrijfsmiddelen plaatsvindt, zie hieromtrent subparagraaf 7.3.3. Daarnaast wordt middels deze definitie getracht om kostbare diensten in de herzieningsregeling te betrekken, zie hieromtrent subparagraaf 7.3.4.⁴³⁸

7.3.3 Objectieve maatstaf van heffing – normale waarde

In de tweede plaats wordt in artikel 8 Wet OB - het artikel omtrent de vaststelling van de maatstaf van heffing - een objectieve maatstaf van heffing (hierna: normale waarde) ingevoerd voor situaties die kwalificeren onder een specifieke set voorwaarden.

Om dit te realiseren wordt in de eerste plaats aan art. 8, vierde lid Wet OB een onderdeel b toegevoegd. Dit onderdeel luidt:

⁴³⁵ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 5.

⁴³⁶ Strikt genomen spelen ook de wijzigingen aan artikel 29 en 29a Wet OB een rol. Het betreft hier echter wijzigingen die verband houden met ongewenste effecten die zouden optreden binnen deze artikelen, door het opnemen van de normale waarde in artikel 8 Wet OB. Voor een beschouwen van de wijzigingen aan art. 29 en 29a Wet OB zij verwezen naar Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 7, p. 16-17 en Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 8, p. 1. Daarnaast is de staatssecretaris voornemens om een beleidsbesluit uit te vaardigen waarin hij aangeeft in welke gevallen een verhuurdienst als een levering moet worden beschouwd, zie Kamerstukken II 2004-2005, nr. 30 061, nr. 3, p. 16-18.

⁴³⁷ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 2, p. 1-2.

⁴³⁸ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 24-25.

“4. Ten aanzien van:

b. leveringen van investeringsbedrijfsmiddelen, en diensten bestaande uit het voor gebruik ter beschikking stellen van investeringsbedrijfsmiddelen, aan lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, andere dan ondernemers, of aan ondernemers die, met inachtneming van bij ministeriële regeling te stellen regels, voor de terzake in rekening gebrachte omzetbelasting geen of nagenoeg geen recht hebben op aftrek van de belasting op de voet van artikel 15;

wordt de vergoeding gesteld op de normale waarde van de dienst of het investeringsbedrijfsmiddel.

Als normale waarde wordt beschouwd het bedrag, de omzetbelasting niet daaronder begrepen, dat de afnemer van de levering of de dienst daarvoor, in de fase waarin de handeling wordt verricht, bij vrije mededinging in Nederland zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier.”⁴³⁹

Bovengenoemde definitie van het begrip ‘normale waarde’ is heden ten dage niet meer noodzakelijk, omdat de normale waarde met ingang van 01-01-2008 in artikel 2a, eerste lid, onderdeel s Wet OB^{440 / 441} reeds is gedefinieerd. Met betrekking tot prestaties aan ondernemers, vallen alleen die prestaties binnen de reikwijdte van de normale waarde indien de ondernemer aan wie wordt gepresteerd, geen of nagenoeg geen recht op aftrek heeft. Daarbij staat nagenoeg voor 90%.⁴⁴² Dit aftrekrecht wordt gebaseerd op de doeleinden (belaste of vrijgestelde prestaties) waarvoor het bedrijfsmiddel wordt aangeschaft. Dit gebruik kan van tijd tot tijd verschillen en daardoor zou de bepaling kunnen worden ontlopen.⁴⁴³ Om dit te voorkomen is in de bepaling de mogelijkheid tot het treffen van een ministeriële regeling opgenomen. De staatssecretaris merkt op dat een soortgelijke regeling - met

⁴³⁹ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 2, p. 2.

⁴⁴⁰ De strekking komt daarbij voor het grootste gedeelte overeen met de opgenomen definitie in het wetsvoorstel. Wel kent de definitie in artikel 2a Wet OB een uitbreiding, in de zin dat, indien geen vergelijkbare levering of verrichting voor handen is, de vergoeding minimaal wordt gesteld op de aankoopprijs, dan wel de kostprijs of gemaakte uitgaven (art. 2a, eerste lid, onderdeel s Wet OB). Artikel 2a, eerste lid, onderdeel s komt daarbij overeen met de definitie van de normale waarde, zoals deze is opgenomen in artikel 72 van de Btw-richtlijn.

⁴⁴¹ Omtrent het begrip normale waarde wordt in de memorie van toelichting opgemerkt dat: “Het is, gelet op het objectieve karakter van zo’n maatstaf van heffing, helder dat bij de vaststelling van de normale waarde ook objectief vast te stellen elementen als onder andere kwantumkortingen, speciale actieprijzen en specifieke marktontwikkeling, bijvoorbeeld als gevolg van technologische ontwikkelingen, of prijsmutaties, mede in ogenschouw worden genomen.” (Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 28).

⁴⁴² Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 27.

⁴⁴³ Dit kan bijvoorbeeld door een goed bij de aanschaf volledig voor belaste prestaties te gebruiken, om deze vervolgens – binnen korte tijd – voor vrijgestelde prestaties te gaan gebruiken. Hierdoor zou de objectieve maatstaf van heffing geen toepassing kennen, omdat er ten tijde van de aanschaf geen sprake was van geen of nagenoeg geen recht op aftrek.

betrekking tot een 90%-vereiste - is getroffen in artikel 6 Uitvoeringsbeschikking Wet OB.^{444 / 445}

Naast de hiervoor genoemde voorwaarde dat van een afnemer sprake moet zijn in de vorm van een lichaam, niet ondernemer of een ondernemer met geen of nagenoeg geen aftrekrecht, stelt een nieuw toe te voegen lid aan artikel 8 Wet OB nog twee cumulatieve voorwaarden aan de toepasbaarheid van de normale waarde. Dit nieuwe lid luidt als volgt:

“Het vierde lid, onderdeel b, is uitsluitend van toepassing indien de normale waarde meer bedraagt dan de in het tweede lid bedoelde vergoeding en indien de ondernemer die de prestatie verricht en diens afnemer ter zake van hun overeenkomst, direct of indirect, niet handelen als zelfstandige partijen. Bij ministeriële regeling kan nader worden bepaald in welke gevallen een in het vierde lid, onderdeel b, bedoelde afnemer en een ondernemer die de aldaar bedoelde levering of dienst verricht, al dan niet als zelfstandige partijen worden aangemerkt.”⁴⁴⁶

In de eerste plaats dient de normale waarde meer te bedragen dan de tussen de partijen overeengekomen prijs. Daarnaast dient tussen de presterende ondernemer en de afnemer ter zake van de overeenkomst sprake te zijn van, direct of indirect, niet zelfstandig handelende partijen. In het wetsvoorstel is opgenomen dat middels een ministeriële regeling kan worden bepaald wanneer al dan niet van dit laatste sprake is. De wetgever beoogt met de ministeriële regeling snel en adequaat te kunnen reageren op nieuwe ontwikkelingen. Wel is de reikwijdte van de ministeriële regeling beperkt, doordat het alleen toepassing vindt in de gevallen waarbij sprake is van afnemers zoals vermeld in - het nieuwe - artikel 8, vierde lid, onderdeel b Wet OB.⁴⁴⁷ Van niet-zelfstandige partijen is sprake als naast de verhouding die voortvloeit uit de overeenkomst, er direct of indirect, andere betrekkingen zijn die de in rekening gebrachte vergoeding beïnvloeden. In die zin vormt een ongewoon lage prijs een aanwijzing voor gelieerdheid en een normale vergoeding een aanwijzing voor zelfstandige partijen. Ook

⁴⁴⁴ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 27.

⁴⁴⁵ Zo vermeldt artikel 6, vierde lid, Uitvoeringsbeschikking Wet OB: “aan (...) een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting (...), is voldaan, wanneer de onroerende zaak zowel over het boekjaar van levering van de onroerende zaak als over het daarop volgende boekjaar voor de hiervoor vermelde doeleinden is gebruikt.”

⁴⁴⁶ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 2, p. 2.

⁴⁴⁷ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 28.

de aanwezigheid van financiële, economische, juridische of organisatorische banden kunnen tot verbondenheid leiden.^{448 / 449}

7.3.4 Aanpassing van de herzieningsregeling

In de derde plaats wordt de herzieningsregeling - opgenomen in artikel 15, zesde lid Wet OB⁴⁵⁰ juncto artikel 11 tot en met 14 Uitvoeringsbeschikking Wet OB - op twee plaatsen aangepast.

In de eerste plaats vindt een uitbreiding van de herzieningsregeling plaats om daarmee de aftrek van voorbelasting op ‘kostbare diensten’ te kunnen herzien. De huidige herzieningsregeling voorziet daar niet in. Artikel 13, eerste lid Uitvoeringsbeschikking Wet OB luidt namelijk:

“1. In afwijking van artikel 11 worden voor de toepassing van de aftrek afzonderlijk in aanmerking genomen:

a. onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen;

b. roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft (...).”

Een herzieningsmogelijk voor ‘kostbare diensten’ wordt geïntroduceerd in die gevallen waarin sprake is van vervreemding van dergelijke diensten.^{451 / 452}

In de tweede plaats vindt een wijziging aan de herzieningsregeling plaats in verband met Btw-constructies, waarbij nadat een goed in gebruik is genomen, deze wordt verkocht, en vervolgens direct weer wordt teruggehuurd door de niet-aftrekgerechtigde gebruiker.

⁴⁴⁸ Hierbij zij wel opgemerkt dat de eisen hierbij niet zo streng zijn als bij de vereiste verwevenheid voor de aanwezigheid van een fiscale eenheid (zie omtrent de voorwaarden voor een fiscale eenheid paragraaf 4.2 van dit onderzoek). Zo zijn de eisen bij het vormen van een fiscale eenheid cumulatief en ‘zwaar’, in die zin dat bijvoorbeeld minimaal 50% van de aandelen in bezit moeten zijn voor het financiële vereiste. De begrippen in verband met het vaststellen van niet-zelfstandige partijen zijn minder zwaar. Van verbondenheid is sprake indien partijen - door de aanwezige verwevenheid of verbondenheid – invloed uit kunnen oefenen op de tot stand gekomen prijs. Het is daarbij niet noodzakelijk dat op alle gebieden (economisch, organisatorisch, etc.) cumulatief sprake is van verbondenheid.

⁴⁴⁹ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 28-30.

⁴⁵⁰ Artikel 15, zesde lid Wet OB: *“Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld omtrent de aftrek van belasting, ingeval goederen en diensten door de ondernemer mede worden gebruikt anders dan voor belaste handelingen (...).”*

⁴⁵¹ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 7, p. 18.

⁴⁵² In de memorie van toelichting werd aan de toepassing van deze herzieningsregeling als eis gesteld dat sprake moest zijn van een vervreemding in (in)direct gelieerde verhoudingen (Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 16), deze eis is in de nota naar aanleiding van het verslag komen te vervallen omdat de afwezigheid van het ontbreken van een herzieningsregeling bij ‘kostbare diensten’ een bredere problematiek kent dan alleen in constructieverband (Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 7, p. 17-18).

Het gaat hier om het oneigenlijke gebruik van artikel 13a Uitvoeringsbeschikking Wet OB. Dit artikel luidt als volgt:

*“1. In geval van levering door de ondernemer van de in artikel 13, eerste lid, bedoelde goederen binnen de termijn waarin de aftrek wordt herzien, is artikel 13, tweede en derde lid, van overeenkomstige toepassing. Daarbij wordt de ondernemer geacht tot het einde van die termijn het gebruik van het goed voor bedrijfsdoeleinden voort te zetten uitsluitend ten behoeve van:
a. belaste handelingen (...).”*

Bovenstaande regeling zal worden aangepast door het bedrag dat aan Btw bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader te bepalen.⁴⁵³ Een nadere uitwerking van deze regelgeving is in de parlementaire stukken van het wetsvoorstel niet terug te vinden.

7.4 Europeesrechtelijke houdbaarheid van de wijzigingen

7.4.1 Inleiding

In deze paragraaf staat de Europeesrechtelijke houdbaarheid van de beoogde wijzigingen in het wetsvoorstel uit 2005 centraal. De beoogde wijzigingen worden daarbij getoetst aan de in de Btw-richtlijn opgenomen bepalingen.

7.4.2 Algemene Europeesrechtelijke houdbaarheid van nieuwe (anticonstructie)wetgeving

In de eerste plaats een algemene noot over de Europeesrechtelijke houdbaarheid van nieuwe (anticonstructie)wetgeving. In het wetsvoorstel is opgenomen dat er niet wordt voorzien in een overgangsregeling voor lopende overeenkomsten. Dit omdat het kabinet van mening is dat het ontbreken van een dergelijke regeling noodzakelijk is om het gestelde doel (de bestrijding van Btw-constructies) te bereiken en dat het ontbreken van de regeling geen ongerechtvaardigde inbreuk maakt op het vertrouwens- dan wel het rechtszekerheidsbeginsel.⁴⁵⁴

Het wetsvoorstel kent geen terugwerkende kracht, maar tracht Btw-constructies in de praktijk van hun aantrekkelijkheid te ontdoen door het doorvoeren van wetswijzigingen vanaf het moment van inwerkingtreding van het wetsvoorstel.

Met betrekking tot de Europeesrechtelijke houdbaarheid van nieuwe (anticonstructie) wetgeving zij verwezen naar het - reeds in subparagraaf 6.3.2 van dit onderzoek besproken -

⁴⁵³ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 16-17.

⁴⁵⁴ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 18.

arrest Gemeente Leusden / Holin Groep⁴⁵⁵. In dat arrest stond de reparatiewetgeving uit 1995⁴⁵⁶ centraal, waarin - net als in onderhavig wetsvoorstel - niet in een overgangsregeling was voorzien voor lopende overeenkomsten. Het HvJ EU overweegt dat het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel deel uitmaken van de Europese rechtsorde en daardoor moeten worden nageleefd door de lidstaten.⁴⁵⁷ Van een schending van het vertrouwens- of rechtszekerheidsbeginsel is volgens het HvJ EU in een dergelijke situatie echter geen sprake:

“Het ware in strijd met dit doel (KvG: de bestrijding van belastingontwijking en misbruik) om een lidstaat te verbieden onmiddellijke toepassing te geven aan zijn wet waarbij het recht wordt afgeschaft (...) dat werd gebruikt in het kader van belastingontwijkingsconstructies. Een belastingplichtige kan dus geen gewettigd vertrouwen stellen in de handhaving van een wettelijk kader waarin fraude, belastingontwijking en misbruik mogelijk zijn.”⁴⁵⁸

Wel moet de lidstaat rekening houden met het opgewekte vertrouwen bij de belastingplichtige, door de wetwijziging voldoende voorzienbaar te maken.⁴⁵⁹ Omtrent deze voorwaarde merkt het HvJ EU in het arrest Goed Wonen II⁴⁶⁰ op, dat de informatiemethode die door de lidstaat wordt gebruikt, voldoende duidelijk moet zijn om een belanghebbende in staat te stellen om te begrijpen wat de gevolgen van een voorgenomen wetwijziging zijn.⁴⁶¹ Indien er sprake is van voldoende tijd tussen de aankondiging van de wetwijziging en de beoogde datum van inwerkingtreding, heeft een belanghebbende voldoende tijd om de gevolgen van de genoemde wetwijziging voor zijn positie te duiden. In dat geval zal het ontbreken van een overgangsregeling geen Europeesrechtelijke strijdigheid opleveren.

7.4.3 Europeesrechtelijke houdbaarheid definitie van het begrip ‘investeringsbedrijfsmiddelen’

Middels het wetsvoorstel wordt in artikel 2a, eerste lid Wet OB het begrip ‘investeringsbedrijfsmiddelen’ gedefinieerd. De vraag is of dit een communautair begrip is dat door de Btw-richtlijn, dan wel het HvJ EU, wordt ingevuld en om die reden niet door een lidstaat zou mogen worden ingevuld. Dit blijkt niet het geval te zijn, artikel 189 Btw-richtlijn luidt namelijk als volgt:

⁴⁵⁵ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden & Holin Groep), *BNB* 2004/260.

⁴⁵⁶ Zie hieromtrent subparagraaf 5.3.5 van dit onderzoek.

⁴⁵⁷ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden & Holin Groep), *BNB* 2004/260, r.o. 57.

⁴⁵⁸ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden & Holin Groep), *BNB* 2004/260, r.o. 77.

⁴⁵⁹ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden & Holin Groep), *BNB* 2004/260, r.o. 81.

⁴⁶⁰ HvJ EU 26 april 2005, nr. C-376/02 (Goed Wonen II), *BNB* 2008/36.

⁴⁶¹ HvJ EU 26 april 2005, nr. C-376/02 (Goed Wonen II), *BNB* 2008/36, r.o. 43. Zie daarnaast Van den Berg, ‘Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken’, NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 6.3.

“Voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 kunnen de lidstaten de volgende maatregelen nemen:

a) het begrip investeringsgoederen definiëren.”

In het verleden bestond er discussie omtrent de reikwijdte van deze bevoegdheid. Vraag was of deze bevoegdheid zo ver reikt dat ook ‘kostbare’ diensten onder dit begrip kunnen worden verstaan.⁴⁶² Sinds 24 juli 2006 behoort deze discussie tot het verleden, doordat artikel 190 Btw-richtlijn sindsdien vermeldt dat lidstaten diensten die de kenmerken bezitten die doorgaan aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen kunnen aanmerken.⁴⁶³

7.4.4 Europeesrechtelijke houdbaarheid objectieve maatstaf van heffing – normale waarde

Ten tijde van de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel, voorzag de (destijds Zesde) Richtlijn niet in een mogelijkheid om een objectieve maatstaf van heffing in te voeren. Een objectieve maatstaf van heffing kon alleen worden ingevoerd met een goedgekeurd machtigingsverzoek van de Europese Commissie.⁴⁶⁴ Ondanks dat een machtigingsverzoek bij de Europese Commissie werd aangevraagd en deze werd goedgekeurd⁴⁶⁵, is deze machtiging onder de (huidige) Btw-richtlijn niet meer van belang.

De Btw-richtlijn geeft lidstaten namelijk de mogelijkheid om een ‘normale waarde’ als maatstaf van heffing in te voeren, zonder dat daartoe nog een machtiging van de Europese Commissie noodzakelijk is.⁴⁶⁶ Artikel 80 Btw-richtlijn luidt namelijk:

“1. Om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, kunnen de lidstaten in de volgende gevallen bepalen dat voor goederen leveringen 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:

a) wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde en de afnemer geen volledig recht op aftrek (...) heeft.

⁴⁶² Zie hieromtrent Wolf, ‘Hoe hoort het eigenlijk als BTW-betaler?’, WFR 2005/676, par. 4 en Europese Commissie, ‘Voorstel voor een richtlijn van de raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG’, COM(2005) 89 definitief, p. 8.

⁴⁶³ Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen.

⁴⁶⁴ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 7.

⁴⁶⁵ Kamerstukken II 2005-2006, 30 061, nr. 9, p. 1.

⁴⁶⁶ Kamerstukken II 2006-2007, 30 061, nr. 11, p. 3-4.

2. Wanneer zij gebruik maken van de in lid 1 bedoelde mogelijkheid, kunnen de lidstaten de categorieën van leveranciers, dienstverrichters of afnemers waarop de maatregelen van toepassing zijn, omschrijven.”

Ingevolge bovengenoemd artikel is het mogelijk om de normale waarde te beperken tot de in het wetsvoorstel genoemde afnemers.⁴⁶⁷ Daarnaast stelt artikel 80 Btw-richtlijn, net als het wetsvoorstel als voorwaarden dat de overeengekomen vergoeding lager is dan de normale waarde en dat er sprake moet zijn van enige vorm van verbondenheid tussen leverancier en afnemer.

De definitie van het begrip ‘normale waarde’ is opgenomen in artikel 72 Btw-richtlijn. Deze definitie komt exact overeen met de definitie is opgenomen is in artikel 2a, eerste lid, onderdeel s Wet OB.⁴⁶⁸

7.4.5 Europeesrechtelijke houdbaarheid aanpassing van de herzieningsregeling

De aanpassing van de herzieningsregeling bestaat uit twee wijzigingen. In de eerste plaats worden ‘kostbare diensten’ onder de herzieningsregeling gebracht. Dit wordt bewerkstelligd door de definitie van het begrip investeringsgoederen zo uit te breiden dat daaronder ook ‘kostbare diensten’ vallen. Zoals reeds besproken in subparagraaf 7.4.3 is dat Europeesrechtelijke mogelijk op basis van artikel 189, onderdeel a Btw-richtlijn.

In de tweede plaats tracht het wetsvoorstel oneigenlijk gebruik van de herzieningsregeling te voorkomen met betrekking tot sale-and-leasebackconstructies, waarin een goed binnen de herzieningstermijn wordt verkocht door, en vervolgens direct wordt terugverhuurd aan de feitelijke gebruiker. De huidige herzieningsregeling leidt op het moment van verkoop tot een herziening; de ondernemer wordt geacht tot het einde van de herzieningstermijn het goed te hebben gebruikt voor uitsluitend belast gebruik. Dit oneigenlijk gebruik wordt tegengegaan door het bedrag dat aan Btw bij de herziening in aanmerking te nemen, nader te bepalen.

Artikel 189, onderdelen b en c Btw-richtlijn voorzien in een dergelijke toepassing en luiden als volgt:

“Voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 kunnen de lidstaten de volgende maatregelen nemen:

b) het bedrag dat aan BTW dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen;

⁴⁶⁷ De niet-aftrekgerechtigde lichamen en ondernemers die geen of nagenoeg geen recht op aftrek hebben.

⁴⁶⁸ Zie hieromtrent ook subparagraaf 7.3.3 van dit onderzoek.

c) alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt.”

7.5 Deelconclusie

De voorgestelde wetwijziging uit 2005 beoogt het toenemende aantal Btw-constructies op het gebied van roerende en ‘nieuwe’ onroerende zaken te bestrijden.

Omdat er in de fiscaliteit als zodanig geen middel is om bepaalde Btw-constructies te verbieden, bestaat het wetsvoorstel uit wijzigingen die de Btw-constructies in de praktijk van hun aantrekkelijkheid beogen te ontdoen. Daartoe bevat het wetsvoorstel drie wijzigingen. In de eerste plaats wordt het begrip ‘investeringsbedrijfsmiddelen’ in de wet opgenomen en gedefinieerd.

In de tweede plaats wordt een objectieve maatstaf van heffing geïntroduceerd middels het opnemen van de ‘normale waarde’ in artikel 8 Wet OB. Deze normale waarde vindt toepassing, indien cumulatief sprake is van de levering van investeringsbedrijfsmiddelen, of van diensten in de vorm van het ter beschikking stellen van deze bedrijfsmiddelen, aan niet-aftrekgerechtigde lichamen of aan ondernemers die geen of nagenoeg geen recht op aftrek hebben. Daarnaast dient de normale waarde meer te bedragen dan de tussen partijen overeengekomen prijs en dient er ter zake van de tussen partijen gesloten overeenkomst, sprake te zijn van, direct of indirect, niet zelfstandig handelende partijen.

In de derde plaats wordt de ‘kostbare dienst’ onder de herzieningsregeling gebracht en wordt het oneigenlijke gebruik van de herzieningsregeling aangepakt door het bedrag dat aan Btw bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, in bepaalde gevallen nader te bepalen.

Na toetsing van de beoogde wetwijzigingen aan de Btw-richtlijn, blijkt dat er met betrekking tot deze wijzigingen geen sprake is van Europeesrechtelijke strijdigheid. De beoogde wijzigingen van het wetsvoorstel zijn zodoende Europeesrechtelijk houdbaar.

8 Vergelijking leerstuk misbruik van recht en het wetsvoorstel

8.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt onderzoek verricht naar de volgende deelvraag: ‘In welke mate stemt het wetsvoorstel overeen met de Europese rechtsbeginselen en in welke mate zijn het wetsvoorstel en het leerstuk misbruik van recht doeltreffend in het bestrijden van Btw-constructies?’ Na dit onderzoek kan de probleemstelling worden beantwoord.

8.2 Overeenkomend met Europese rechtsbeginselen - wetsvoorstel

8.2.1 Inleiding

Zoals blijkt uit paragraaf 3.5 van dit onderzoek, spelen de beginselen van rechtsevenredigheid, rechtszekerheid en rechtsgelijkheid een belangrijke rol in de omzetbelasting. In deze paragraaf wordt het wetsvoorstel aan deze beginselen getoetst.

8.2.2 Het evenredigheidsbeginsel

8.2.2.1 Inleiding

Het evenredigheidsbeginsel houdt in dat een maatregel geschikt en noodzakelijk moet zijn om het (legitieme) overheidsdoel te bereiken. Het beginsel resulteert in een toets van de verhouding tussen het middel en het doel. Daarbij mag het middel niet verder gaan dan strikt noodzakelijk is om het doel te bereiken.⁴⁶⁹ Het wetsvoorstel wordt onderworpen aan de geschiktheids- en noodzakelijkheidstoets om daarmee de mate van overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel te bepalen.⁴⁷⁰

8.2.2.2 Het wetsvoorstel getoetst aan het evenredigheidsbeginsel

De geschiktheidstoets onderzoekt of er sprake is van een causaal verband tussen het middel en het doel. Het doel - de bestrijding van Btw-constructies - wordt gerealiseerd door wijzigingen in de Wet OB aan te brengen. Deze wijzigingen leiden er toe dat Btw-constructies in de praktijk van hun aantrekkelijkheid worden ontdaan. Een causaal verband kan daarmee worden onderscheiden tussen doel en middel.

De noodzakelijkheidstoets onderzoekt of het middel dat wordt ingezet niet verder gaat dan strikt noodzakelijk is voor het te bereiken doel. In de eerste plaats zij opgemerkt dat binnen de

⁴⁶⁹ Voor een meer uitgebreide beschouwing van het evenredigheidsbeginsel zij verwezen naar subparagraaf 3.5.2 van dit onderzoek.

⁴⁷⁰ Het derde element - de evenwichtigheidstoets - waarbij de maatregel wordt getoetst aan Europeesrechtelijke strijdigheid, hoeft niet plaats te vinden omdat met betrekking tot het wetsvoorstel reeds in paragraaf 7.4 van dit onderzoek tot geen-strijdigheid met het Europese recht is geconcludeerd.

fiscaliteit Btw-constructies niet kunnen worden bestreden door deze constructies als zodanig te verbieden.⁴⁷¹ Het wetsvoorstel tracht daarom, als second best, de Btw-constructies van hun aantrekkelijkheid te ontdoen, door bepaalde wijzigingen door te voeren in de Wet OB.⁴⁷² De vraag is daarbij of deze wijzigingen niet verder gaan dan strikt noodzakelijk is. Om dit te bepalen, worden achtereenvolgens de reikwijdte van de normale waarde, reikwijdte van de gewijzigde herzieningsregeling en samenloop met de overdrachtsbelasting onderzocht. Om de normale waarde uitsluitend toepassing te laten vinden in situaties waarin gebruik wordt gemaakt van Btw-constructies, is aan de toepassing van deze normale waarde een aantal cumulatieve voorwaarden verbonden. Zo dient een investeringsbedrijfsmiddel geleverd of ter beschikking gesteld te worden aan ‘een lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, andere dan een ondernemer’ of aan ‘een ondernemer die geen of nagenoeg geen recht heeft op de aftrek van voorbelasting’. Hieruit volgt dat de normale waarde geen toepassing vindt in de gevallen dat aan een particulier of een volledig aftrekgerechtigde ondernemer wordt gepresteerd. Belangrijk hierbij is de constatering dat in het overgrote deel van de gevallen van dit laatste sprake is, waardoor het grootste deel van het bedrijfsleven niet wordt geraakt door de bepalingen omtrent de normale waarde.⁴⁷³ Wordt er echter gepresteerd aan de in het wetsvoorstel genoemde afnemers, dan dient er tussen leverancier en afnemer - ter zake van hun overeenkomst - sprake te zijn van niet-zelfstandig handelende partijen en dient bovendien de overeengekomen prijs tussen de partijen lager te zijn dan de normale waarde.⁴⁷⁴

Hieruit volgt dat de normale waarde nooit toepassing vindt in gevallen waarin een vergoeding tot stand komt die ten minste gelijk is aan een vergoeding die tot stand komt bij vrije mededinging tussen een zelfstandig leverancier of dienstverrichter en zijn afnemer. Door de toetsing aan vier cumulatieve voorwaarden, vindt de normale waarde alleen toepassing in de

⁴⁷¹ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 5.

⁴⁷² Voor de in het wetsvoorstel opgenomen wijzigingen zij verwezen naar paragraaf 7.3 van dit onderzoek.

⁴⁷³ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 6.

⁴⁷⁴ Daarnaast kent de normale waarde uitsluitend toepassing in het geval sprake is van de levering of ter beschikking stelling van investeringsbedrijfsmiddelen (alleen goederen en diensten waarbij de kosten binnen de Wet IB of Wet VPB dienen te worden geactiveerd, vallen binnen de reikwijdte van het wetsvoorstel). Dit betreft echter geen inperking van de toepassing van de normale waarde om overkill te voorkomen, maar moet voornamelijk gezien worden als een beperking uit praktisch oogpunt. Btw-constructies worden voornamelijk gevormd bij aanzienlijke uitgaven, omdat anders het opzetten van een structuur nauwelijks loont. Om de toepassing van de normale waarde enigszins te beperken (voor zowel de belastingplichtige als de belastingdienst) kent deze alleen toepassing bij investeringsbedrijfsmiddelen.

gevallen waarin sprake is van een Btw-constructie. Deze maatregel gaat daardoor niet verder dan strikt noodzakelijk is.⁴⁷⁵

Het wetsvoorstel bevat daarnaast twee wijzigingen op het gebied van de herzieningsregeling. In de eerste plaats vindt uitbreiding van de herzieningsregeling tot ‘kostbare diensten’ plaats, door het definiëren van het begrip investeringsbedrijfsmiddelen. De opname van dit begrip heeft zowel tot doel om Btw-constructies te bestrijden, als om in niet-misbruiksituaties een juiste aftrek van Btw te bewerkstelligen. Deze herziening van ‘kostbare diensten’ kent, in overeenstemming met het doel, een toepassingsbereik voor alle belastingplichtigen binnen de wet OB en gaat daardoor niet verder dan strikt noodzakelijk is.⁴⁷⁶

De tweede aanpassing, waarbij het bedrag dat aan Btw bij de herziening in aanmerking wordt genomen nader wordt bepaald, is in de parlementaire geschiedenis van het wetsvoorstel niet nader omschreven. Dit maakt het lastig om deze aanpassing te beoordelen op de mate van evenredigheid. Om overkill te voorkomen is het noodzakelijk dat de herziening alleen wordt beperkt tot de situatie dat sprake is van misbruik.⁴⁷⁷ In subparagraaf 8.3.2.4 wordt nader op de mogelijke overkill van deze bepaling ingegaan. Uit het onderzoek dat daar plaatsvindt, blijkt dat er naar alle waarschijnlijkheid geen sprake zal zijn van overkill.

In het Verslag wordt de vraag gesteld, of het wetsvoorstel resulteert in een overkill in de situatie waarin ook de reparatiewetgeving van 1995⁴⁷⁸ toepassing vindt.⁴⁷⁹ De vrijstelling in de overdrachtsbelasting wordt ingevolge die wetgeving, indien sprake is van een levering van een nieuwe onroerende zaak, teruggenomen in het geval de vergoeding ingevolge artikel 8, eerste lid Wet OB lager is dan de waarde in het economisch verkeer. In het geval van een Btw-constructie zou dit er, onder de wetswijziging, toe kunnen leiden dat zowel een ‘strafheffing’ overdrachtsbelasting als een terugname van de aftrek van voorbelasting in de omzetbelasting plaatsvindt.

⁴⁷⁵ Wel wordt het niet-zelfstandigheidscriterium middels een ministeriële regeling vormgegeven, waarbij - zoals uit de parlementaire geschiedenis blijkt - verbondenheid tussen partijen redelijk snel aanwezig wordt geacht. Om een en ander praktisch uitvoerbaar te houden, voor zowel de belastingplichtige als de belastingdienst, zou een kleine afwijking van de normale waarde, mijns inziens, niet moeten resulteren in een toepassing van de normale waarde ingevolge artikel 8 Wet OB.

⁴⁷⁶ Zie hieromtrent voetnoot 452 van dit onderzoek en Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 7, p. 17-18.

⁴⁷⁷ In veel gevallen resulteert de normale waarde in een juiste Btw-druk. Indien daarnaast ook de herziening zou worden beperkt ontstaat wel een mate van overkill. Zie met betrekking daartoe bijlage 2.3 en subparagraaf 8.3.2.4 van dit onderzoek, waarin wordt gesteld dat de wetgever hiervan naar alle waarschijnlijkheid op de hoogte is en de overkill zal beperken bij de invulling van de ministeriële regeling.

⁴⁷⁸ Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Kamerstukken II 1994-1995, 24 172, nr. 1); zie hieromtrent subparagraaf 5.3.5 van dit onderzoek.

⁴⁷⁹ Kamerstukken II 2004-055, 30 061, nr. 6, p. 5.

Naar mijn mening is dit echter niet het geval. De Wet BRV neemt de waarde ingevolge artikel 8, eerste lid Wet OB in ogenschouw bij de bepaling of sprake is van een te lage waarde.

Artikel 8, eerste lid Wet OB bepaalt echter slechts dat de vergoeding wordt aangemerkt als de maatstaf van heffing. Invulling van dit vergoedingsbegrip vindt plaats in de overige leden van artikel 8 Wet OB. Zo wordt, ingevolge het nieuwe lid dat wordt toegevoegd, de vergoeding in bepaalde gevallen gesteld op de normale waarde. Deze waarde zal overeenkomen met de waarde in het economisch verkeer.⁴⁸⁰ Hierdoor kent de vrijstelling in de Wet BRV toepassing en is van overkill geen sprake.⁴⁸¹

Op basis van voorgaand onderzoek kan worden geconcludeerd dat de beoogde wijzigingen in het wetsvoorstel een causaal verband vertonen met de bestrijding van Btw-constructies en dat het wetsvoorstel niet verder gaat dan strikt noodzakelijk is om het beoogde doel te bereiken.

8.2.3 Het rechtszekerheidsbeginsel

8.2.3.1 Inleiding

Het rechtszekerheidsbeginsel beschermt de positie van belastingplichtigen. Het beginsel strekt ertoe dat rechtsregels voor belastingplichtigen kenbaar en voorzienbaar moeten zijn. Op die wijze stelt het belastingplichtigen in staat om juridische rechten en plichten te kennen, waardoor zij zekerheid hebben over de juridische en economische gevolgen van hun handelen.⁴⁸²

8.2.3.2 Het wetsvoorstel getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel

De letterlijke wettekst verbiedt op dit moment het opzetten en toepassen van Btw-constructies niet. Constructies kunnen evenwel sinds 2006 worden bestreden, middels het door het HvJ EU ontwikkelde leerstuk misbruik van recht.⁴⁸³ Daarnaast oordeelde het HvJ EU al eerder dat een belastingplichtige geen gewettigd vertrouwen mag ontleen aan een wettelijk kader waarin belastingontwijking en misbruik mogelijk zijn.⁴⁸⁴ Dit wil echter niet zeggen dat de rechtszekerheid is gediend bij een toepassing van de wet die afwijkt van de letterlijke bewoordingen van diezelfde wet. In die zin merkten de leden van het CDA in de

⁴⁸⁰ Deze begrippen kunnen in de praktijk echter op een (klein) verschil in waarde uitkomen. Mijns inziens zou in dat geval de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting niet moeten worden teruggenomen, omdat deze bepaling juist is opgenomen om gevallen van misbruik te bestrijden. Door toepassing van de normale waarde is van misbruik niet langer sprake en kan mijns inziens de strafheffing overdrachtsbelasting buiten toepassing blijven.

⁴⁸¹ Ook Soltysik komt tot deze conclusie (Soltysik, 'Artikelgewijscommentaar art. 15.4 Wet BRV Vervallen Vrijstellingen', NDFR, digitaal geraadpleegd op 03-08-2016 via www.ndfr.nl, par. 14).

⁴⁸² Zie subparagraaf 3.5.3 van dit onderzoek voor een meer uitgebreide beschouwing omtrent het beginsel van rechtszekerheid.

⁴⁸³ Zie hieromtrent subparagraaf 6.3.3 van dit onderzoek.

⁴⁸⁴ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden & Holin Groep), *BNB* 2004/260, r.o. 77.

parlementaire behandeling van het wetsvoorstel op dat, indien bepaalde constructies niet mogen, terwijl de letter van de wet deze niet verbiedt, er niet gewezen moet worden naar de personen door of voor wie de constructies worden opgezet, maar de wet zou moeten worden aangepast.⁴⁸⁵ Een aanpassing van de wettelijke bepalingen om Btw-constructies te bestrijden, door deze constructies in de praktijk van hun aantrekkelijkheid te ontdoen, dient daardoor tevens de rechtszekerheid. Belastingplichtigen kunnen namelijk bij de bepaling van hun juridische / fiscale positie weer vertrouwen op de letterlijke bewoordingen van de wet. Naast de wijziging van een aantal wettelijke bepalingen binnen de Wet OB, voorziet de wetswijziging op drie punten in een mogelijkheid om nadere regelgeving vorm te geven middels een ministeriële regeling.⁴⁸⁶ Van bepalingen opgenomen in een ministeriële regeling gaat daarbij evenveel rechtszekerheid uit als bij bepalingen opgenomen in de wet. Net als bij een wettelijke bepaling, mag een belastingplichtige aan een ministeriële regeling namelijk vertrouwen ontnemen en staat de mogelijk tot bezwaar en beroep open.⁴⁸⁷ Door de voorgestelde wetswijziging kan de belastingplichtige (weer) vertrouwen op de letterlijke bewoording opgenomen in de wet en de ministeriële regelingen. Het wetsvoorstel voldoet daardoor aan het beginsel van rechtszekerheid.

8.2.4 Het gelijkheidsbeginsel

8.2.4.1 Inleiding

Ingevolge het gelijkheidsbeginsel dienen gelijke gevallen gelijk te worden behandeld en ongelijke gevallen te worden behandeld naar de mate van ongelijkheid. Voor de omzetbelasting is daarbij het streven naar één interne markt van belang. In dat licht is het vereist dat gelijke gevallen binnen die interne markt, gelijk worden behandeld. Bij de bepaling of sprake is van gelijke gevallen neemt het gelijkheidsbeginsel de economische werkelijkheid - en niet het juridische omhulsel - als uitgangspunt.⁴⁸⁸

⁴⁸⁵ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 6, p. 2. Zie in dezelfde zin Vereniging voor Belastingwetenschap, 'Rapport 256 - Misbruik van recht', 2016, ISBN: 978-90-825-275-6, p. 9-10.

⁴⁸⁶ Dit betreft in de eerste plaats de invulling van het 90%-criterium voor de bepaling wanneer sprake is van ondernemers die geen of nagenoeg geen recht op de aftrek van voorbelasting hebben, in de tweede plaats de bepaling wanneer al dan niet sprake is van zelfstandig handelende partijen en in de derde plaats de bepaling van de hoogte van Btw-bedrag dat in aanmerking komt bij de herzieningsregeling.

⁴⁸⁷ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 7, p. 18.

⁴⁸⁸ Zie omtrent een meer uitgebreide beschouwing van het gelijkheidsbeginsel subparagraaf 3.5.4 van dit onderzoek.

8.2.4.2 Het wetsvoorstel getoetst aan het gelijkheidsbeginsel

Op objectieve gronden vindt bestrijding van Btw-constructies die worden opgetuigd ten behoeve van ‘lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, andere dan ondernemers’ en ‘ondernemers die geen of nagenoeg geen recht op de aftrek van voorbelasting hebben’ plaats. Het fiscale verschil in behandeling tussen twee feitelijk in dezelfde positie verkerende belastingplichtige wordt opgeheven. Zo heeft een volledig vrijgesteld presterende ondernemer, ongeacht de wijze waarop bedrijfsmiddelen ter beschikking komen aan deze gebruiker, geen recht op aftrek van voorbelasting.

Voorgaande geldt evenwel alleen voor transacties die onderworpen zijn aan de Nederlandse omzetbelasting. Het streven naar één interne markt strekt zich echter verder uit dan alleen de Nederlandse markt. Ingevolge artikel 80 Btw-richtlijn, wordt lidstaten de *mogelijkheid* geboden om een normale waarde in te voeren om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen. Dit betreft een zogenaamde ‘facultatieve bepaling’; lidstaten hebben de vrijheid om deze bepaling wel, dan wel niet, in hun nationale wetgeving op te nemen. Voorgaande kan er toe leiden dat gelijkheid tussen twee feitelijk gelijke transacties tussen twee feitelijk in dezelfde positie verkerende belastingplichtige, niet is gewaarborgd in het geval voorgenoemde transacties worden onderworpen aan nationaalrechtelijke omzetbelastingwetgeving waarbij de ene lidstaat wel en de andere lidstaat geen normale waarde heeft ingevoerd. Het wetsvoorstel voldoet hierdoor niet volledig aan de uitgangspunten van het rechtsgelijkheidsbeginsel.

8.3 Doeltreffendheid van bestrijding

8.3.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt onderzoek verricht naar de mate van doeltreffendheid van het wetsvoorstel en het leerstuk misbruik van recht in de bestrijding van Btw-constructies. Doeltreffendheid wordt in dit kader gedefinieerd als: de mate waarin het middel bijdraagt aan de realisatie van het beoogde doel, te weten het tegengaan van Btw-constructies⁴⁸⁹ die leiden tot belastingontwijking. In de eerste plaats wordt in subparagraaf 8.3.2 onderzoek verricht naar de doeltreffendheid van het wetsvoorstel, waarna in subparagraaf 8.3.3 het onderzoek naar de doeltreffendheid van het leerstuk misbruik van recht volgt.

⁴⁸⁹ Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van de verschillende (vormen van) Btw-constructies paragraaf 5.3 van dit onderzoek.

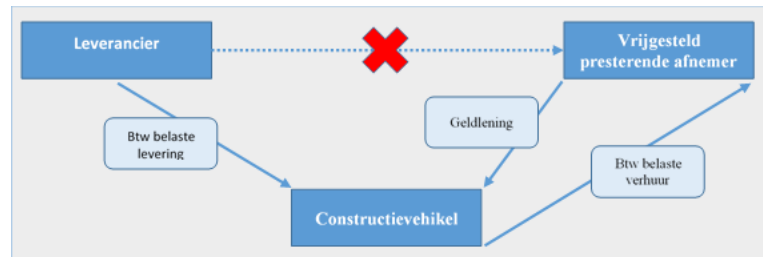
8.3.2 Doeltreffendheid van het wetsvoorstel

8.3.2.1 Inleiding

De beoogde wijzigingen uit het wetsvoorstel zijn Europeesrechtelijk houdbaar. Om die reden kunnen alle beoogde wijzigingen worden getoetst op hun doeltreffendheid. In de eerste plaats wordt de doeltreffendheid van de verschillende vormen van Btw-constructies onderzocht, om vervolgens het wetsvoorstel op een aantal algemene punten te toetsen op doeltreffendheid.

8.3.2.2 Doeltreffendheid Lease-/verhuurconstructies - wetsvoorstel

De lease-/verhuurconstructies⁴⁹⁰ kenmerken zich in de eerste plaats door een (zeer) lage vergoeding op de huurtermijnen bij het ter beschikking stellen



van het investeringsbedrijfsmiddel aan de vrijgesteld presterende ondernemer.⁴⁹¹ Het wetsvoorstel tracht deze lage vergoeding te bestrijden middels toepassing van de normale waarde.

In onderhavige constructie is sprake van een ter beschikkingstelling van een investeringsbedrijfsmiddel, heeft de afnemer (nagenoeg) geen recht op aftrek en is de overeengekomen vergoeding lager dan de normale waarde. De normale waarde vindt toepassing, indien er daarnaast sprake is van niet-zelfstandig handelende partijen. Zoals uit subparagraaf 7.3.3 van dit onderzoek blijkt, kan een lage vergoeding daarvoor een aanwijzing vormen. Daarnaast geeft het verschaffen van een lening (zoals in onderhavige constructie) aanleiding tot het aannemen van financiële verbondenheid. Hierbij is het niet van belang of de lening direct, dan wel indirect wordt verstrekt. Economische verbondenheid wordt aanwezig geacht indien een partij (nagenoeg) uitsluitend prestaties verricht ten behoeve van één afnemer.⁴⁹² Ook een organisatorische band, door de aanwezigheid van gemeenschappelijke bestuurders, kan voldoende zijn om de niet-zelfstandigheid van partijen aanwezig te achten.^{493 / 494} In onderhavige constructie is van een economische en juridische verbondenheid in ieder geval sprake, waardoor de normale waarde toepassing vindt. Onderhavige Btw-constructie kan

⁴⁹⁰ Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van deze constructies subparagraaf 5.3.2 van dit onderzoek.

⁴⁹¹ Een lage vergoeding leidt tot een lage omvang van niet-afrekbare Btw bij de vrijgestelde ondernemer.

⁴⁹² Of ten behoeve van een groep afnemers die dezelfde soort prestaties verrichten.

⁴⁹³ Kamerstukken II, 2004-2005, nr. 3, p. 29-30.

⁴⁹⁴ De exacte invulling van 'niet-zelfstandige partijen' dient te worden vormgegeven middels een ministeriële regeling. Uit de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel blijkt in ieder geval dat 'niet-zelfstandige partijen' een ruim begrip is, waaronder vrij snel sprake is.

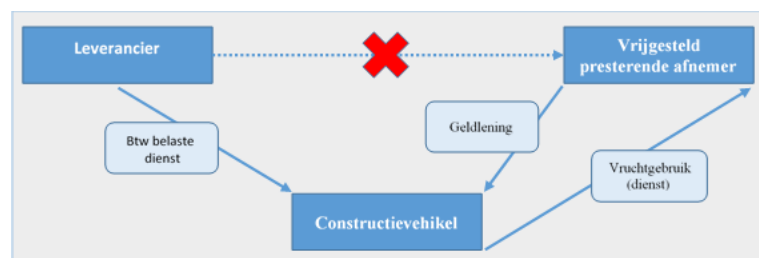
daardoor effectief worden bestreden. Zie bijlage 2.1 - casus 1 van dit onderzoek voor een cijferuitwerking.

Dit is evenwel anders als ook het tweede element van de lease-/verhuurconstructies in aanmerking wordt genomen. Dit element bestaat eruit dat een bedrijfsmiddel, zodra de herzieningstermijn is verlopen, in het exclusieve bezit komt van de vrijgestelde ondernemer. Zoals uit de cijferuitwerking in bijlage 2.1 - casus 2 van dit onderzoek blijkt, blijft het behalen van een Btw-voordeel mogelijk indien de economische levensduur langer is dan de herzieningsperiode. Uitgaande van een economische levensduur van tien jaar⁴⁹⁵ en een herzieningstermijn van vijf jaar op roerende zaken⁴⁹⁶, betekent dit dat de normale waarde van de huurtermijnen ongeveer tien procent van de aanschafwaarde bedraagt. Na verloop van vijf jaar kan, door het vormen van een fiscale eenheid, een niet-aftrekbare Btw-post over de jaren zes tot en met tien worden vermeden. Dit element van onderhavige Btw-constructie wordt niet effectief door het wetsvoorstel bestreden.

8.3.2.3 Doeltreffendheid Vruchtgebruikconstructies - wetsvoorstel

De vruchtgebruikconstructies⁴⁹⁷ kenmerken zich door het verlenen van een gebruiksrecht (vruchtgebruik) op 'kostbare diensten'. De herzieningsregeling ziet onder de huidige wetgeving niet op diensten, waardoor het constructievehikel (dat volledig aftrekgerechtigd is) de kostbare dienst al na een jaar - zonder Btw-heffing - in het exclusieve bezit kan brengen van de uiteindelijke gebruiker.

De hiernaast weergegeven constructie wordt door het wetsvoorstel bestreden door de invoering van een herziening op diensten. Indien na het eerste jaar



een fiscale eenheid wordt gevormd tussen het vehikel en de uiteindelijke gebruiker, vindt herziening van de aftrek van voorbelasting bij het vehikel plaats. De kostbare dienst wordt vanaf dat moment namelijk vrijgesteld gebruikt. Het wetsvoorstel bestrijdt effectief voorgenoemde constructie. Dit is ook deels te wijten aan de normale waarde die toepassing vindt op het vruchtgebruik. In bijlage 2.2 - casus 1 is een cijferuitwerking opgenomen die deze stelling ondersteunt. Ook indien na verloop van een jaar geen fiscale eenheid wordt

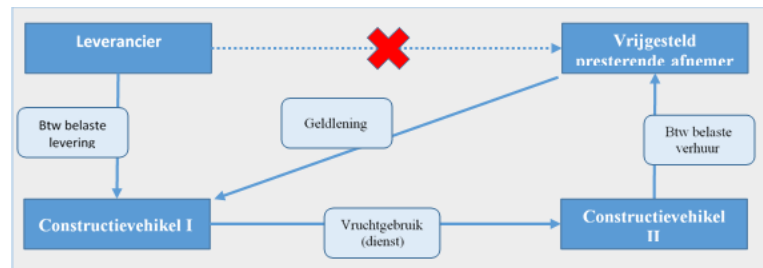
⁴⁹⁵ Zoals bijvoorbeeld het geval kan zijn op medische apparatuur van ziekenhuizen.

⁴⁹⁶ Zie artikel 13, derde lid Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

⁴⁹⁷ Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van deze constructies subparagraaf 5.3.3 van dit onderzoek.

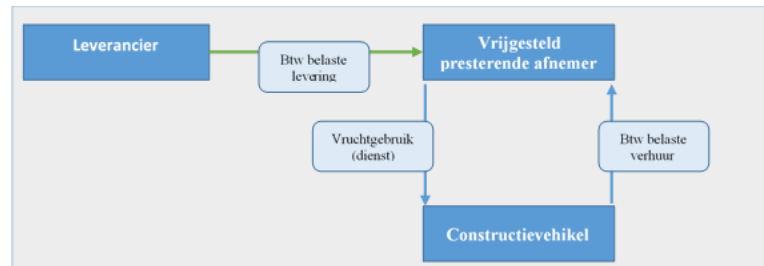
gevormd, is het wetsvoorstel effectief. Het vehikel behoudt in dat geval een volledig aftrekrecht, maar op het vruchtgebruik vindt de normale waarde toepassing, met als gevolg een Btw-druk bij de uiteindelijke gebruiker die overeenkomt met een situatie zonder constructie.

In de hiernaast afgebeelde constructie wordt wederom gebruik gemaakt van het ontbreken van een herzieningsregeling voor diensten. Na



verloop van één jaar wordt een fiscale eenheid gevormd tussen vehikel II en de uiteindelijke gebruiker. Vanaf dat moment worden de goederen door de fiscale eenheid vrijgesteld gebruikt, waardoor herziening zou moeten plaatsvinden. Dit is echter niet mogelijk, omdat de herzieningsregeling, zoals gezegd, niet ziet op diensten. Het wetsvoorstel bestrijdt onderhavige constructie effectief, zoals blijkt uit de cijferuitwerking opgenomen in bijlage 2.2 - casus 2.

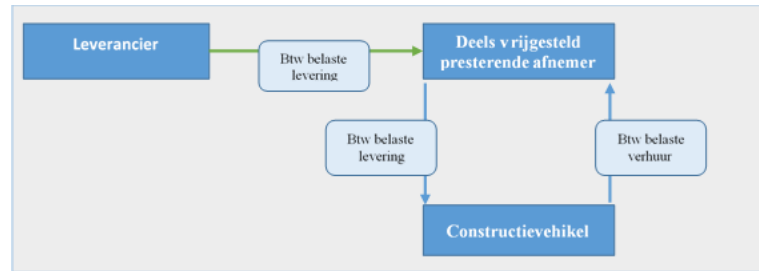
De hiernaast weergegeven constructie scharniert niet op de afwezigheid van de herzieningsregeling voor diensten, maar op een lage vergoeding. Er wordt



namelijk geen fiscale eenheid gevormd, maar het vruchtgebruik wordt beëindigd na verloop van vijf jaar. Daardoor komt het goed weer in het exclusieve bezit van de beperkt aftrekgerechtigde. In essentie bevat deze constructie dezelfde kenmerken als de herzieningsconstructie, die het onderwerp vormt van de volgende subparagraaf. De constructie wordt effectief bestreden door de normale waarde zoals blijkt uit de cijferuitwerking opgenomen in bijlage 2.2 - casus 3.

8.3.2.4 Doeltreffendheid Herzieningsconstructies - wetsvoorstel

De herzieningsconstructies⁴⁹⁸ kenmerken zich door situaties waarin oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van de bepalingen inzake de herziening van de



af trek van voorbelasting. De deels vrijgestelde ondernemer (stel 90% vrijgestelde prestaties) schaft een bedrijfsmiddel in eerste instantie zelf aan, om deze na verloop van één jaar te leveren aan het vehikel, waarna het bedrijfsmiddel direct wordt teruggehuurd.

De vergoeding bij de verkooptransactie tussen gebruiker en vehikel wordt daarbij laag gehouden. De redenatie hierachter is dat, omdat het aankoopbedrag voor het vehikel laag is, de vergoeding voor de huurtermijnen op deze lage aankoopwaarde mag worden gebaseerd. Door de verkoop ontstaat een herziening⁴⁹⁹ na jaar één bij de deels vrijgestelde ondernemer en ontstaat er alleen een voor 90% niet-afrekbare Btw-kostenpost over de lage vergoeding voor de huurtermijnen.

Het wetsvoorstel grijpt - zie voor een cijferuitwerking bijlage 2.3 van dit onderzoek - op een aantal punten in. De normale waarde vindt in ieder geval geen toepassing op de verkooptransactie tussen de deels vrijgestelde ondernemer en het vehikel, omdat het vehikel als een volledig aftrekgerechtigde ondernemer kwalificeert. De normale waarde is wel van toepassing op de vergoeding op de huurtermijnen tussen het vehikel en de gebruiker. Daarbij is het niet mogelijk om deze vergoeding te relateren aan het (lage) aankoopbedrag door het vehikel. Artikel 2a, eerste lid, onderdeel s Wet OB biedt namelijk pas de mogelijkheid om de aanschafwaarde in aanmerking te nemen op het moment dat er geen soortgelijke dienst voorhanden is, die overeengekomen wordt tussen twee zelfstandige partijen bij vrije mededinging.

Ondanks dat de uiteindelijke gebruiker oneigenlijk gebruik maakt van de herzieningsregeling, leidt toepassing van de normale waarde er toe dat de beoogde Btw-druk ontstaat. Vindt in voorgenoemde situatie daarnaast een beperking van de herzieningsmogelijkheid plaats, dan resulteert het wetsvoorstel in een overkill.

Ik neem echter aan dat de wetgever hiervan op de hoogte is en de ministeriële regeling zo zal vormgeven dat beperking van de herzieningsmogelijkheid alleen plaatsvindt als de normale

⁴⁹⁸ Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van deze constructies subparagraaf 5.3.4 van dit onderzoek.

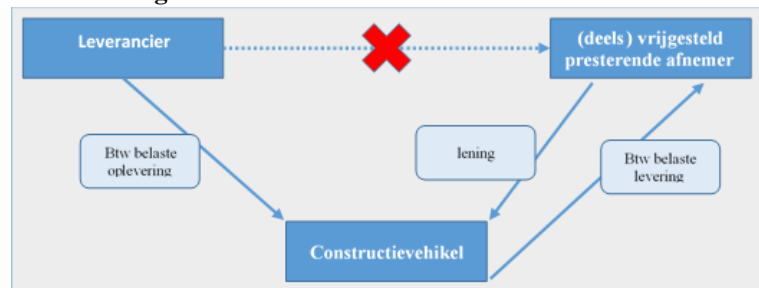
⁴⁹⁹ Omdat de ondernemer niet volledig vrijgesteld presteert, vindt art. 11, eerste lid, onderdeel r Wet OB geen toepassing. Daardoor kwalificeert de verkoop aan het vehikel als een belaste handeling en ontstaat een recht op herziening.

waarde niet tot het beoogde resultaat leidt. Dit laatste is alleen het geval als er geen vergelijkbare transacties in het vrije verkeer tussen zelfstandige partijen aanwezig zijn, waardoor de normale waarde gerelateerd wordt aan de (lage) aanschafwaarde van het bedrijfsmiddel door het vehikel.

De bestrijding van deze constructie mag effectief worden geacht, waarbij waarschijnlijk geen sprake is van overkill.

8.3.2.5 Doeltreffendheid constructies met betrekking tot onroerende zaken - wetsvoorstel

De constructies met betrekking tot onroerende zaken⁵⁰⁰ worden gekenmerkt door de aanschaf van 'nieuw' onroerend goed door het vehikel, waarna het voor een



(zeer) lage vergoeding wordt doorgeleverd aan de (deels) vrijgesteld presterende afnemer.

Op dit moment is deze Btw-constructie voordelig ondanks - zie voor een cijfervoorbeeld bijlage 2.4 van dit onderzoek - de strafheffing overdrachtsbelasting die plaatsvindt.

Met inwerkingtreding van het wetsvoorstel, vindt - op dezelfde gronden als besproken in subparagraaf 8.3.2.2 van dit onderzoek - de normale waarde toepassing op de transactie tussen het vehikel en de uiteindelijke gebruiker. Het wetsvoorstel treft daardoor in deze situaties doel.

Van een overkill in verband met de strafheffing overdrachtsbelasting is geen sprake, omdat ook de Wet BRV als vergelijkingswaarde uitgaat van de normale waarde.⁵⁰¹

Daarnaast is het in Btw-constructies met onroerende zaken geen probleem dat de economische levensduur van het onroerend goed langer is dan de herzieningstermijn van tien jaar⁵⁰². Zoals blijkt uit subparagraaf 8.3.2.2 van dit onderzoek is het daarvoor vereist dat een bedrijfsmiddel in de eerste vijf jaar belast ter beschikking wordt gesteld (dus geen sprake van verkoop). Dit is met betrekking tot onroerende zaken echter niet mogelijk, omdat belast verhuur alleen mogelijk is aan volledig of nagenoeg volledig aftrekgerechtigden.⁵⁰³

⁵⁰⁰ Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van deze constructies subparagraaf 5.3.5 van dit onderzoek.

⁵⁰¹ Zie hieromtrent opmerking (e) in bijlage 2.4 en subparagraaf 8.2.2.2 van dit onderzoek

⁵⁰² Art. 13, tweede lid Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

⁵⁰³ Dit naar aanleiding van de reparatiewetgeving uit 1995 (zie hieromtrent subparagraaf 5.3.5 van dit onderzoek); art. 11, eerste lid, onderdeel b, ten vijfde Wet OB.

8.3.2.6 Doeltreffendheid Algemeen - wetsvoorstel

In deze subparagraaf wordt aandacht geschonken aan de mogelijkheid om een aantal in het wetsvoorstel opgenomen voorwaarden te kunnen ontwijken.

In de eerste plaats is het de vraag of aan de eis van niet-zelfstandig handelende partijen kan worden ontkomen door het tussenplaatsen van een derde partij die bijvoorbeeld een lening - met geld ontvangen van de uiteindelijke gebruiker - verstrekt aan het vehikel. Het wetsvoorstel houdt met voorgaande rekening door naast directe, ook indirecte 'gelieerdheid' in aanmerking te nemen.⁵⁰⁴ Daarnaast heeft het HvJ EU in de zaak Weald Leasing reeds overwogen dat de betrokkenheid van een onafhankelijke derde de werking van anti-misbruikwetgeving niet mag verhinderen.⁵⁰⁵ Daarmee is het wetsvoorstel op dit punt misbruikproof.

Omtrent de eis dat sprake moet zijn van investeringsbedrijfsmiddelen het volgende. Het wetsvoorstel ziet alleen op bedrijfsmiddelen waarvan de kosten ingevolge de Wet IB en Wet VPB moeten worden geactiveerd. Daardoor blijven bedrijfsmiddelen waarvan de kosten niet hoeven te worden geactiveerd, buiten het toepassingsbereik van het wetsvoorstel. Uit het Besluit van 8 maart 2010 blijkt dat dit het geval is voor zaken van geringe waarde; zaken waarvan de aanschaffings- of voortbrengingskosten minder bedragen dan €450,-.⁵⁰⁶ Mijns inziens doet voorgaande constatering nauwelijks af aan de effectiviteit van het wetsvoorstel. Het Btw-voordeel dat met een dergelijk bedrijfsmiddel is te behalen, bedraagt maximaal €90,- en zal om die reden niet opwegen tegen de kosten die gemaakt moeten worden voor het opstellen en onderhouden van een Btw-constructie.

De eis dat sprake moet zijn van een 'ondernemer die geen of nagenoeg geen recht heeft op de aftrek van voorbelasting' bepaalt in belangrijke mate welke transacties geraakt worden door het wetsvoorstel. Bij dit zogenaamde 90%-criterium gaat het om 'ondernemers die voor de ter zake in rekening gebrachte omzetbelasting geen of nagenoeg geen recht hebben op aftrek van de belasting op de voet van artikel 15 Wet OB'.⁵⁰⁷ Indien een bedrijfsmiddel uitsluitend voor belaste of uitsluitend voor niet-belaste activiteiten wordt gebruikt, vindt de aftrek overeenkomstig die prestaties plaats.⁵⁰⁸ Wordt het bedrijfsmiddel voor zowel vrijgestelde als belaste prestaties gebruikt, dan vindt de aftrek op pro-rata-basis plaats.⁵⁰⁹ Het moge duidelijk

⁵⁰⁴ Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 30.

⁵⁰⁵ HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (Weald Leasing), *BNB* 2011/203, r.o. 45.

⁵⁰⁶ Besluit van 8 maart 2010, nr. DGB2010/1188M, *Staatscourant* 2010, 3992.

⁵⁰⁷ Kamerstukken II, 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 27.

⁵⁰⁸ Art. 11, eerste lid, onderdeel a en b Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

⁵⁰⁹ Art. 11, eerste lid, onderdeel c Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

zijn dat in het geval een ondernemer een aftrekrecht heeft van twintig procent ten aanzien van een bedrijfsmiddel, de normale waarde geen toepassing vindt en er een aanzienlijk Btw-voordeel kan worden behaald door het opstellen van bijvoorbeeld een Btw-verhuur-/lease-constructie (zie bijlage 2.5 van dit onderzoek). Op het eerst gezicht lijkt het 90%-criterium de doeltreffendheid van het wetsvoorstel ernstig in te perken. Gesteld kan namelijk worden dat eenieder die baat⁵¹⁰ kan hebben bij het opstellen van een Btw-constructie zich moet verantwoorden voor een lager dan normale vergoeding in situaties waarin met niet-zelfstandige partijen wordt gehandeld. Echter, veelal zal een bedrijfsmiddel geheel of nagenoeg geheel gebruikt worden voor uitsluitend belaste, dan wel niet-belaste, activiteiten - zo zal een sportvereniging een kunstgrasveld en een ziekenhuis medische apparatuur, nagenoeg uitsluitend gebruiken voor vrijgestelde prestaties - waardoor het wetsvoorstel wel degelijk toepassing kent.

Wel is het de vraag in hoeverre dit 90%-criterium is te ontwijken. Ook de wetgever houdt deze mogelijkheid in het achterhoofd en heeft om die reden de mogelijkheid opgenomen om de voorwaarden van het 90%-criterium nader uit te werken in een ministeriële regeling.

Daarbij verwijst de wetgever naar vergelijkbare bepalingen in artikel 6 en 6a

Uitvoeringsbeschikking Wet OB, die eisen stellen aan het 90%-criterium in verband met de reparatiewetgeving uit 1995^{511, 512}.

Uit voorgenoemd artikel 6a blijkt dat bij huurtransacties het 90%-criterium jaarlijks wordt getoetst. Wil ontwijking van het 90%-criterium en daarmee de normale waarde plaatsvinden, dan dient het bedrijfsmiddel jaarlijks voor meer dan tien procent te worden gebruikt voor belaste activiteiten.⁵¹³ Naar het mij toekomt, is door voorgaande, ontwijking van het 90% criterium in lease-/verhuurconstructies nagenoeg onmogelijk.

Uit voorgenoemd artikel 6 blijkt dat bij verkooptransacties het 90%-criterium zowel in het jaar van aanschaf als in het jaar volgend op het jaar van aanschaf wordt getoetst. Wil ontwijking van de bepaling en daarmee de normale waarde plaatsvinden, dan dient het bedrijfsmiddel voor minimaal twee jaar voor meer dan tien procent te worden gebruikt voor belaste prestaties.⁵¹⁴

Naar mijn mening biedt de invulling van deze bepaling ontwijkingsmogelijkheden. Zo kan het zeer voordelig zijn om aan het einde van het jaar een bedrijfsmiddel aan te schaffen en deze in

⁵¹⁰ Iedere ondernemer die niet beschikt over een volledig of nagenoeg volledig aftrekrecht.

⁵¹¹ Zie subparagraaf 5.3.5 van dit onderzoek.

⁵¹² Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3, p. 27.

⁵¹³ Art. 6a, vijfde lid Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

⁵¹⁴ Art. 6, vierde lid Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

het resterende gedeelte van dat jaar en het jaar daarop volgend voor bijvoorbeeld vijftien procent belast te gebruiken. Stel er wordt een onroerende zaak aangeschaft. Artikel 11, derde lid Uitvoeringsbeschikking Wet OB bepaalt dat het aftrekpercentage wordt bepaald op basis van het werkelijke verbruik. Indien 15% van de onroerende zaak gedurende het eerste en daarop volgende jaar wordt verhuurd aan een ondernemer met een nagenoeg volledig aftrekrecht - waardoor kan worden geopteerd voor belaste verhuur⁵¹⁵ - vindt de normale waarde geen toepassing. Hierdoor kan een niet-marktconforme, lage, vergoeding overeengekomen worden tussen het vehikel en de uiteindelijke gebruiker, waardoor de niet-aftrekbare omzetbelasting aanzienlijk kan worden beperkt.⁵¹⁶

Evenwel kan bij voorgaande conclusie een kanttekening worden geplaatst. Er is juist voor een ministeriële regeling gekozen, zodat de wetgever snel kan schakelen als ontwijking van de bepalingen zich voordoet. Met dit laatste punt en het feit dat de definitieve invulling van de ministeriële regeling niet bekend is, is het niet mogelijk om de ontwijkingmogelijkheden van het 90%-criterium met zekerheid vast te stellen.

8.3.3 Doeltreffendheid van het leerstuk misbruik van recht

8.3.3.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt onderzoek verricht naar de doeltreffendheid van het leerstuk misbruik van recht. In de eerste plaats wordt de effectiviteit van de verschillende vormen van Btw-constructies onderzocht.⁵¹⁷ Daarnaast wordt de effectiviteit van het leerstuk misbruik van recht bestudeerd op een aantal algemene punten. Zoals reeds onderzocht in hoofdstuk 6 van dit onderzoek, dient voor misbruik van recht sprake te zijn van (1) een belastingvoordeel dat in strijd met het beoogde doel van de bepalingen wordt toegekend en (2) het wezenlijke doel van de betrokken transacties bestaan uit het verkrijgen van een belastingvoordeel.

Het HvJ EU heeft omtrent het eerste vereiste geoordeeld dat van strijdigheid met het doel van een regeling sprake is indien een belastingplichtige door een samenstel van rechtshandelingen een aftrekrecht creëert, terwijl die belastingplichtige in het kader van zijn normale handelstransacties de Btw niet in aftrek had kunnen brengen.

Omtrent het tweede vereiste heeft het HvJ EU geoordeeld dat met het wezenlijke doel niet het uitsluitende doel van het verkrijgen van een belastingvoordeel wordt bedoeld. Het wezenlijke

⁵¹⁵ Art. 11, eerste lid, onderdeel b, ten vijfde Wet OB.

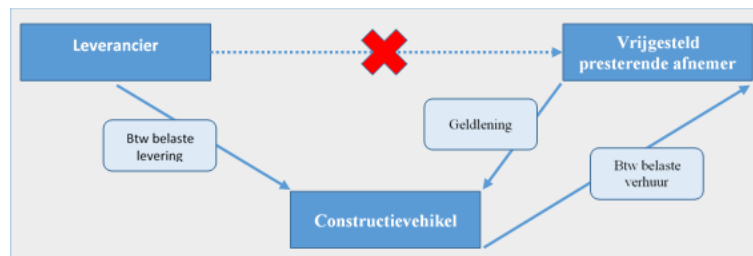
⁵¹⁶ Dit onzakelijk handelen, waarbij tussen twee gelieerde partijen een onzakelijk lage prijs tot stand komt, kan evenwel gevolgen hebben binnen de winstbelastingen. Zie bijvoorbeeld art. 8b Wet VPB.

⁵¹⁷ Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van de verschillende (vormen van) Btw-constructies paragraaf 5.3 van dit onderzoek.

doel is af te leiden uit het artificiële karakter van rechtshandelingen, alsmede banden van juridische, economische en / of persoonlijke aard tussen de bij een constructie betrokken partijen. Dat er naast een belastingbesparingsmotief ook andere zelfstandige redenen bestaan - van bijvoorbeeld organisatorische of marketingaard - doet er niet aan af dat het ‘wezenlijke doel’ gevonden moet worden in belastingbesparing. Dit is alleen niet zo als de rechtshandelingen ook waren verricht zonder het belastingvoordeel.

8.3.3.2 Doeltreffendheid Lease-/verhuurconstructies - leerstuk misbruik van recht

De lease-/verhuurconstructies⁵¹⁸ kenmerken zich in de eerste plaats door een (zeer) lage vergoeding op de huurtermijnen bij het ter beschikking stellen



van het investeringsbedrijfsmiddel aan de vrijgesteld presterende ondernemer. Het tweede element bestaat eruit dat een bedrijfsmiddel, zodra de herzieningstermijn is verlopen, in het exclusieve bezit komt van de vrijgestelde ondernemer. Hierdoor is het mogelijk om een Btw-voordeel te behalen als de economische levensduur van een goed langer is dan de herzieningstermijn. Na verloop van vijf⁵¹⁹ jaar kan, door het vormen van een fiscale eenheid, een niet-aftrekbare Btw-post over de jaren zes tot en met tien worden vermeden.

Met betrekking tot dit tweede element werd in HR 10 februari 2012, nr. 08/05317⁵²⁰ - tevens het eerste arrest waarin de Hoge Raad tot misbruik van recht in de omzetbelasting heeft geconcludeerd - uitspraak gedaan. Het betrof een zaak waarin een ziekenhuis een constructievehikel opricht en dit vehikel vervolgens een lening ter beschikking stelt voor de aankoop van ziekenhuisapparatuur. De aangeschafte apparatuur wordt door het vehikel voor een normale vergoeding verhuurd aan het ziekenhuis. Na verloop van vijf jaar (einde herzieningsperiode) wordt tussen het ziekenhuis en het vehikel een fiscale eenheid gevormd, waardoor er in de jaren daarna geen sprake meer is van niet-aftrekbare huurtermijnen bij het ziekenhuis. Het Btw-voordeel dat middels deze constructie wordt behaald, is aanzienlijk.⁵²¹

Ondanks dat in deze zaak slechts gebruik wordt gemaakt van ‘slechte’ wetgeving - de

⁵¹⁸ Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van deze constructies subparagraaf 5.3.2 van dit onderzoek.

⁵¹⁹ Zie artikel 13, derde lid Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

⁵²⁰ HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, *BNB* 2012/127.

⁵²¹ De geschetste situatie in bijlage 2.1 - casus 2, onderdeel ‘situatie na introductie wetsvoorstel’ geeft een goede illustratie van het voordeel dat in onderhavige zaak wordt behaald. In onderhavige zaak is na vijf jaar ongeveer 47% van de aankoopprijs in rekening gebracht middels de huurtermijnen (HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, *BNB* 2012/127, r.o. 3.1.7).

herzieningsperiode sluit niet aan bij de economische levensduur van goederen - concludeert de Hoge Raad toch tot misbruik van recht.

Zo wordt in onderhavig arrest het oordeel van het hof, dat ‘gelet op de aard van de prestaties van een ziekenhuis, Btw die drukt op de aanschaf van goederen niet of nagenoeg niet voor aftrek in aanmerking komt’, niet bestreden.⁵²² Daarmee is sprake van strijdigheid met het beoogde doel, omdat belastingplichtige - middels een samenstel van rechtshandelingen - de Btw-druk reduceert. Met betrekking tot het wezenlijke doel oordeelt de Hoge Raad als volgt. Het staat een belastingplichtige vrij om te kiezen voor huur of lease in plaats van koop (financieringsaspecten mogen een rol spelen), maar in onderhavig arrest wordt niet bestreden dat het voordeel dat voortvloeit uit het samenstel van rechtshandelingen veel verder gaat. Dit laatste met name door het vormen van een fiscale eenheid aan het einde van de herzieningsperiode - wat door partijen al van meet af aan was voorzien - en de oprichting van een afzonderlijke vehikel voor ieder kalenderjaar, wat zonder het doel van het verkrijgen van een belastingvoordeel onnodig was.⁵²³ Op basis van voorgaande bestaat het wezenlijke doel uit het verkrijgen van een belastingvoordeel. Het gebruikmaken van de te korte herzieningstermijn wordt dus effectief bestreden.⁵²⁴ Wel kunnen er vragen worden gesteld bij de gevolgen die de Hoge Raad aan deze conclusie verbindt. De Hoge Raad beperkt, nu sprake is van misbruik van recht, het gehele aftrekrecht van het constructievehikel. Daardoor wordt echter ook het (geoorloofde) financieringsvoordeel door het kiezen voor lease/verhuur in plaats van koop, teniet gedaan. Hierdoor is sprake van overkill, daar een minder vergaande oplossing kan worden gevonden in het ‘wegdenken’ van de fiscale eenheid.⁵²⁵ Het eerste element van de Lease-/verhuurconstructies - de lage vergoeding - is moeilijker te bestrijden. Zoals reeds is beschreven in paragraaf 4.4 van dit onderzoek kent de omzetbelasting een subjectieve maatstaf van heffing. Het is daarom moeilijk om te stellen dat een lage vergoeding in strijd is met het doel van de bepaling inzake de maatstaf van heffing. Grenzen aan dit subjectieve vergoedingsbegrip zijn er echter wel. Zo leidt een symbolische vergoeding tot de conclusie dat sprake is van vrijgevigheid. Vrijgevigheid kwalificeert niet als

⁵²² HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, *BNB* 2012/127, r.o. 3.2.1.

⁵²³ HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, *BNB* 2012/127, r.o. 3.1.4-3.2.2.

⁵²⁴ Merkk, ‘Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?’, TFO 2013/125.2, par. 3.1.

⁵²⁵ Deze methode van de Hoge Raad druist in tegen de overweging van het HvJ EU in het arrest Halifax, waarin het aangeeft dat de vaststelling van misbruik van recht niet mag leiden tot een sanctie, maar slechts tot een terugbetaling van het onterecht genoten belastingvoordeel; de maatregelen mogen niet verder gaan dan strikt noodzakelijk is (HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 92-94). In die zin merkt ook de Vereniging voor Belastingwetenschap op dat de nationale rechter bij het herdefiniëren van transacties de methode moet kiezen die het minst ver gaat (Vereniging voor Belastingwetenschap, ‘Rapport 256 - Misbruik van recht’, 2016, ISBN: 978-90-825-275-6). In onderhavige situatie zou de minst verre methode eruit bestaan om de fiscale eenheid ‘weg’ te denken, waardoor het financieringsvoordeel blijft bestaan.

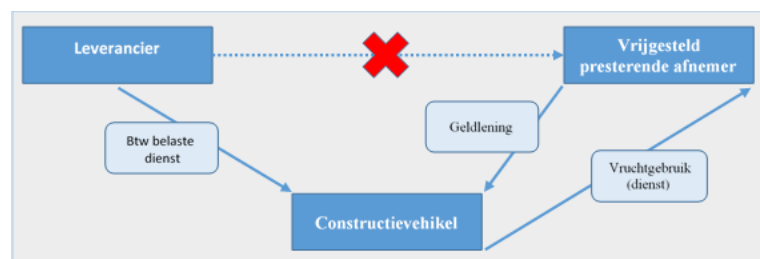
een economische activiteit waardoor het aftrekrecht wordt geweigerd. Wanneer precies sprake is van een symbolische vergoeding is niet geheel duidelijk. Wel is duidelijk dat de grens tussen een toegestane vergoeding en een symbolische vergoeding niet op het niveau van de kostprijs ligt; een vergoeding mag onder de kostprijs liggen zonder dat sprake is van een symbolische vergoeding.⁵²⁶ Dit is ook af te leiden uit het arrest Gemeente Woerden, waarin het HvJ EU overweegt dat een koopsom ter hoogte van 10% van de bouwkosten niet als symbolisch dient te worden aangemerkt.⁵²⁷

Met betrekking tot de subjectieve maatstaf van heffing overweegt het HvJ EU in het arrest Weald Leasing dat er sprake is van strijd met het doel van deze bepaling als de leasevergoeding abnormaal laag is en deze niet beantwoordt aan enige economische realiteit.⁵²⁸ Van dit laatste is dan weer sprake als de vergoeding slechts symbolisch is. Het HvJ EU oordeelt dus dat van misbruik van recht en daarmee van misbruik geen sprake is zolang de overeengekomen vergoeding hoger is dan symbolisch. Dit resulteert er wel in dat een aanzienlijk Btw-voordeel te behalen is.⁵²⁹

8.3.3.3 Doeltreffendheid Vruchtgebruikconstructies - leerstuk misbruik van recht

De vruchtgebruikconstructies⁵³⁰ kenmerken zich door het verlenen van een gebruiksrecht (vruchtgebruik) op onder andere ‘kostbare diensten’. De herzieningsregeling ziet onder de huidige wetgeving niet op diensten, waardoor het constructievehikel (dat volledig aftrekgerechtigd is) de kostbare dienst al na een jaar - zonder Btw-heffing - in het exclusieve bezit kan brengen van de uiteindelijke gebruiker.

In de eerste plaats de constructie waarbij een ‘kostbare’ dienst wordt aangeschaft door het vehikel, waarna na verloop van één jaar de ‘kostbare’ dienst in



het exclusieve bezit komt van de vrijgesteld presterende afnemer door de vorming van een fiscale eenheid. Het Btw-voordeel ontstaat doordat de Btw die in aftrek is gebracht bij het vehikel niet kan worden herzien, omdat de herzieningsregeling niet ziet op diensten.

⁵²⁶ Zie hieromtrent paragraaf 4.4 van dit onderzoek.

⁵²⁷ HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), V-N 2016/36.16, r.o. 40-42.

⁵²⁸ HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (Weald Leasing), BNB 2011/203, r.o. 39.

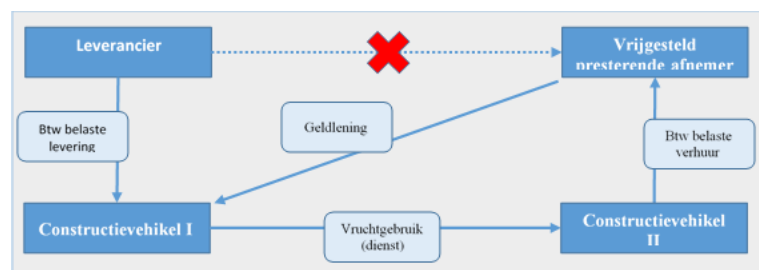
⁵²⁹ De geschetste situatie in bijlage 2.1 - casus 1, onderdeel ‘situatie met constructie’ geeft een goede illustratie van het voordeel dat een belastingplichtige in een dergelijke constructie kan behalen.

⁵³⁰ Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van deze constructies subparagraaf 5.3.3 van dit onderzoek.

Een jurisprudentieonderzoek heeft geen zaak opgeleverd die overeenkomt met onderhavige situatie. Echter vertoont onderhavige constructie grote gelijkenis met het in subparagraaf 8.3.3.2 aangehaalde arrest HR 10 februari 2012, nr. 08/05317⁵³¹. In dat arrest werd gebruikgemaakt van de beperkte (vijf jaar) herzieningsmogelijkheid op roerende zaken. In onderhavige constructie wordt gebruik gemaakt van het ontbreken van een herzieningsmogelijkheid op diensten. Ondanks dat de wetgeving niet voorziet in een herzien na verloop van vijf jaar, werd in het arrest van 10 februari 2012 geoordeeld dat sprake was van misbruik van recht, omdat door het samenstel van rechtshandelingen een Btw-voordeel wordt behaald dat in strijd is met het doel van de Btw-richtlijn, omdat op goederen en diensten die een vrijgesteld presterende afnemer aanschafft, Btw behoort te drukken.⁵³²

Het is mijns inziens echter discutabel of dit ook geldt in onderhavige constructie. De Btw-richtlijn bepaalt middels het eerste lid van artikel 187 dat een herzieningstermijn geldt van vijf jaar op roerende zaken. Nederland heeft deze termijn (van welke het niet mag afwijken) geïmplementeerd in de nationale wetgeving.⁵³³ Ten aanzien van de herziening van diensten bevat de Btw-richtlijn sinds 24 juli 2006 een facultatieve bepaling, waarin het de lidstaten de mogelijkheid biedt om de bepalingen omtrent herziening ook toe te passen op diensten.⁵³⁴ Nederland heeft van deze laatste mogelijkheid echter geen gebruikgemaakt. Hierdoor ontstaat naar mijn mening een andere situatie dan bij de beperkte herzieningstermijn van vijf jaar. De vraag is gerechtvaardigd of een belastingplichtige tegengeworpen mag krijgen dat van deze, impliciet door de wetgever opengelaten, mogelijkheid gebruik wordt gemaakt. Naar het mij toekomt moet deze laatste vraag ontkennend worden beantwoord, waardoor van misbruik van recht in een dergelijke situatie geen sprake is, omdat niet in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld.

Met betrekking tot de hiernaast afgebeelde constructie vinden in principe dezelfde rechtshandelingen plaats, alleen wordt nu een tweede constructievehikel



aan het samenstel van rechtshandelingen toegevoegd. Ook in deze constructie wordt na verloop van één jaar een fiscale eenheid gevormd, namelijk tussen vehikel II en de

⁵³¹ HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, *BNB* 2012/127.

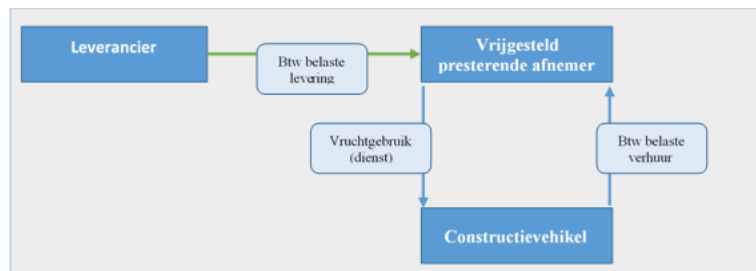
⁵³² Daarnaast werd ook aannemelijk geacht dat het wezenlijke doel van het samenstel van rechtshandelingen eruit bestond een belastingvoordeel te verkrijgen.

⁵³³ Zie art. 13, derde lid Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

⁵³⁴ Art. 190 Btw-richtlijn.

vrijgestelde afnemer. Daarbij kan geen herziening (vanaf dat moment vrijgesteld gebruik) bij de fiscale eenheid plaatsvinden, omdat de herzieningsregeling niet ziet op diensten. Bij deze constructie gaat evenwel hetzelfde argument op als bij de hiervoor genoemde constructie; het leerstuk misbruik van recht kent waarschijnlijk geen toepassing.

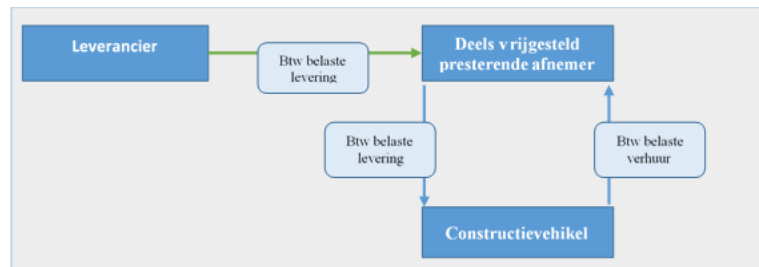
De hiernaast afgebeelde constructie maakt geen gebruik van het ontbreken van een herzieningsregeling op diensten⁵³⁵. Er wordt namelijk



geen fiscale eenheid gevormd, maar het vruchtgebruik wordt beëindigd na verloop van vijf jaar. Daardoor komt het goed weer in het exclusieve bezit van de beperkt aftrekgerechtigde. In essentie bevat deze constructie dezelfde kenmerken als een sale-and-lease-back-constructie. Een dergelijke constructie staat centraal in de volgende subparagraaf en zal om die reden hier niet worden behandeld.⁵³⁶

8.3.3.4 Doeltreffendheid Herzieningsconstructies - leerstuk misbruik van recht

De herzieningsconstructies⁵³⁷ kenmerken zich door situaties waarin oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van de bepalingen inzake de herziening van de



aftrek van voorbelasting. De deels vrijgestelde ondernemer (stel 90% vrijgestelde prestaties) schaft een bedrijfsmiddel in eerste instantie zelf aan, om deze na verloop van één jaar door te verkopen aan het vehikel, waarna het bedrijfsmiddel direct wordt teruggehuurd.

De vergoeding bij de verkooptransactie tussen gebruiker en vehikel wordt laag gehouden. De redenatie hierachter is dat, omdat het aankoopbedrag voor het vehikel laag is, de vergoeding voor de huurtermijnen op deze lage aankoopwaarde mag worden gebaseerd. Door voorgaande

⁵³⁵ Zie hieromtrent subparagraaf 8.3.2.3 van dit onderzoek.

⁵³⁶ Specifiek voor deze constructie zij echter verwezen naar HR 26 oktober 2012, nr. 10/04331, *BNB* 2013/20, waarin onderhavige constructie met succes werd bestreden middels het leerstuk misbruik van recht. Het grootste voordeel in die constructie bestond eruit dat de economische levensduur langer was dan vijf jaar, waardoor na het vervallen van het vruchtgebruikrecht na vijf jaar geen herziening meer plaats kon vinden bij de uiteindelijke gebruiker.

⁵³⁷ Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van deze constructies subparagraaf 5.3.4 van dit onderzoek.

ontstaat een herziening⁵³⁸ na jaar één bij de deels vrijgestelde ondernemer en ontstaat er alleen een voor 90% niet-aftekbare Btw-kostenpost over de lage vergoeding van de huurtermijnen.

Een herzieningsconstructie als onderhavige - ook wel een sale-and-lease-back-constructie genoemd - stond centraal in de zaak die leidde tot HR 30 maart 2012, nr. 09/03079⁵³⁹. Het betrof in deze zaak een gemeente (geen aftrekrecht) die een schoolgebouw (onroerend goed) voor een lage prijs aan een stichting levert, om het onroerend goed vervolgens vrijgesteld van Btw terug te huren.⁵⁴⁰ Middels het voorgaande samenstel van rechtshandelingen creëert de gemeente een aftrekrecht op basis van de herzieningsregeling.⁵⁴¹

De Hoge Raad overweegt dat het oordeel van het Hof, inzake de aanwezigheid van het behalen van een belastingvoordeel dat strijdig is met het beoogde doel van de omzetbelasting, geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting.⁵⁴² Het Hof overwoog daarbij dat de activiteiten van de gemeente (beschikbaar stellen van schoolgebouwen) aan te merken zijn als overheidshandelen dan wel vrijgesteld ondernemershandelen, waardoor de omzetbelasting die drukt op de aanschaf van het onroerend goed - overeenkomstig het doel van de Btw-richtlijn - niet voor aftrek in aanmerking komt.⁵⁴³

Met betrekking tot de voorwaarde dat het wezenlijk doel van de rechtshandelingen moet bestaan uit het verkrijgen van een belastingvoordeel, overweegt de Hoge Raad eveneens dat het oordeel van het Hof niet onbegrijpelijk is. Belanghebbende betoogt dat het wezenlijke doel van de rechtshandelingen bestaat uit het verzelfstandigen van het beheer van schoolgebouwen. De aanwezigheid van deze zakelijke reden doet volgens de Hoge Raad echter niet af aan het oordeel dat het behalen van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest van het samenstel van rechtshandelingen.⁵⁴⁴ Deze uitspraak komt overeen met het arrest Part Services, waarin het HvJ EU overweegt dat van een wezenlijk doel sprake kan zijn, ondanks dat er ook andere (economische) doelen een rol hebben gespeeld.⁵⁴⁵

⁵³⁸ Omdat de ondernemer niet volledig vrijgesteld presteert, vindt art. 11, eerste lid, onderdeel r Wet OB geen toepassing. Daardoor kwalificeert de verkoop aan het vehikel als een belaste handeling en ontstaat een recht op herziening.

⁵³⁹ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, *BNB* 2012/202.

⁵⁴⁰ Deze zaak kent een kleine afwijking van de omschreven herzieningsconstructie omdat in dit geval een lage vergoeding wordt overeengekomen op de levering van het onroerend goed, dit omdat het vehikel geen aftrekrecht heeft, omdat het onroerend goed vervolgens vrijgesteld van Btw wordt verhuurd. Deze aanpassing doet echter niets af aan de kern van de constructie.

⁵⁴¹ Art. 13a Uitvoeringsbeschikking Wet OB; de constructie leidt wel tot een niet-aftekbare Btw-kostenpost bij het vehikel, maar omdat de vergoeding laag wordt gehouden ontstaat per saldo een Btw-voordeel.

⁵⁴² HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, *BNB* 2012/202, r.o. 5.1.2.

⁵⁴³ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, *BNB* 2012/202, r.o. 3.2.2.

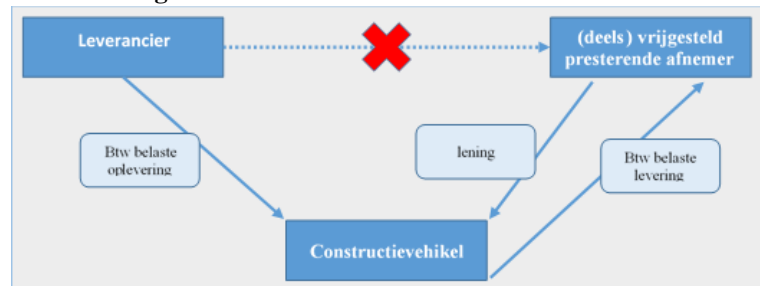
⁵⁴⁴ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, *BNB* 2012/202, r.o. 5.2.1-5.2.2.

⁵⁴⁵ Zie hieromtrent subparagraaf 6.4.2 van dit onderzoek.

Naar het mij toekomt, kennen herzieningsconstructies - door de combinatie verkoop en direct daarop volgend een huur/lease - een dermate kunstmatig karakter dat misbruik van recht bij een dergelijke samenstel van rechtshandelingen vrijwel altijd toepassing zal kennen. Het leerstuk misbruik van recht leidt daarmee tot een effectieve bestrijding van de herzieningsconstructies.

8.3.3.5 Doeltreffendheid constructies met betrekking tot onroerende zaken - leerstuk misbruik van recht

De constructies met betrekking tot onroerende zaken⁵⁴⁶ worden gekenmerkt door de aanschaf van 'nieuw' onroerend goed door het vehikel, waarna het voor een



(zeer) lage vergoeding wordt doorgeleverd aan de (deels) vrijgesteld presterende afnemer. Zoals reeds is vermeld, is deze constructie gunstig ondanks de strafheffing overdrachtsbelasting die plaatsvindt.⁵⁴⁷

De eerste vraag die in dit verband opkomt, is of het leerstuk misbruik van recht wel toepassing kan vinden, nu de wetgever onderhavige constructie bestrijdt middels een strafheffing overdrachtsbelasting. Vraag is of de wetgever hiermee impliciet toestemming geeft om de constructie te gebruiken, zolang de strafheffing maar voldaan wordt. Met Soltysik ben ik echter van mening dat de nationale rechter de verplichting heeft om te waarborgen dat het doel van de Btw-richtlijn wordt nagestreefd.⁵⁴⁸ Onder dit doel wordt ook het tegengaan van misbruik verstaan, waardoor het leerstuk misbruik van recht ondanks de strafheffing overdrachtsbelasting toepassing kan vinden op constructies met onroerende zaken.⁵⁴⁹

Daarnaast is - indien tot misbruik van recht wordt geconcludeerd - van overkill geen sprake, omdat de geheven overdrachtsbelasting in dat geval wordt teruggedraaid.⁵⁵⁰

⁵⁴⁶ Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van deze constructies subparagraaf 5.3.5 van dit onderzoek.

⁵⁴⁷ Zie subparagraaf 8.3.2.5 en bijlage 2.4 onderdeel 'situatie met constructie' van dit onderzoek.

⁵⁴⁸ Zie hieromtrent ook subparagraaf 3.4.1 van dit onderzoek.

⁵⁴⁹ In dezelfde zin: Vereniging voor Belastingwetenschap, 'Rapport 256 - Misbruik van recht', 2016, ISBN: 978-90-825-275-6, p. 87. Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van de argumenten in deze discussie: Soltysik, 'Artikelgewijs-commentaar art. 15.4 Wet BRV Vervallen Vrijstellingen', NDFR, digitaal geraadpleegd op 03-08-2016 via www.ndfr.nl, par. 13.2.

⁵⁵⁰ De strafheffing overdrachtsbelasting (zie subparagraaf 5.3.5 van dit onderzoek) dient volgens de Hoge Raad namelijk te worden teruggedraaid. Zo leidt de Hoge Raad in het arrest HR 29 mei 2015, nr. 14/01134, *BNB* 2015/148, r.o. 3.4.2 uit rechtsoverweging 96 van het arrest Halifax af dat *elke* belasting moet worden teruggedraaid die de belastingplichtige artificieel verschuldigd was door de Btw-constructie. Daaronder verstaat de Hoge Raad ook de strafheffing overdrachtsbelasting.

Een jurisprudentieonderzoek heeft geen zaak opgeleverd die overeenkomt met onderhavige constructie. Wel overweegt de Hoge Raad in HR 25 april 2014, nr. 13/00959⁵⁵¹ dat het tussenschuiven van een vehikel op zich niet leidt tot misbruik van recht, ook niet als de overdrachtprijs lager is dan de kostprijs.⁵⁵² Van strijdigheid met het doel van de Btw-richtlijn kan echter wel sprake zijn, indien het tussenschuiven van het vehikel leidt tot een Btw-voordeel bij een niet-afrekgerechtigde, waarbij het vehikel geen economische realiteit heeft.⁵⁵³ Aanwijzingen voor dit laatste kunnen worden gevonden in de aanwezigheid van organisatorische verwevenheid en in hoeverre de verrichte prestaties in essentie door de gebruiker worden gecontroleerd en verricht. Ook kan daarbij meespelen of niet de contractuele afnemer, maar de uiteindelijke gebruiker beschikt over de zakelijke deskundigheid, handelsbetrekkingen en ervaring met betrekking tot het aangeschafte goed.⁵⁵⁴ In onderhavige constructie zal het de inspecteur niet veel moeite kosten om aannemelijk te maken dat het vehikel geen economische realiteit heeft. Dit omdat het vehikel slechts als ‘doorvoerhaven’ wordt gebruikt om in strijd met het doel van de Btw-richtlijn, de Btw-druk op onroerend goed dat gebruikt wordt door de vrijgestelde ondernemer te verminderen.⁵⁵⁵ De vraag of ook van misbruik van recht sprake is bij onroerend goed met betrekking tot sportaccommodaties en scholen, blijkt echter gecompliceerder te liggen. Op deze twee varianten wordt hierna ingegaan.

Onroerend goed en sportaccommodaties

Een sportvereniging presteert ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel e Wet OB, uitsluitend vrijgesteld en heeft daardoor geen recht op de aftrek van voorbelasting op de aanschaf van onroerend goed⁵⁵⁶.⁵⁵⁷ Daarmee lijkt ook deze categorie afnemers te worden geraakt door het leerstuk misbruik van recht.

⁵⁵¹ HR 25 april 2014, nr. 13/00959, *BNB* 2014/158.

⁵⁵² HR 25 april 2014, nr. 13/00959, *BNB* 2014/158, r.o. 5.5-5.6.

⁵⁵³ Soltysik, ‘Misbruik van recht en sportaccommodaties’, *NTFR-B* 2015/7, par. 3.2.

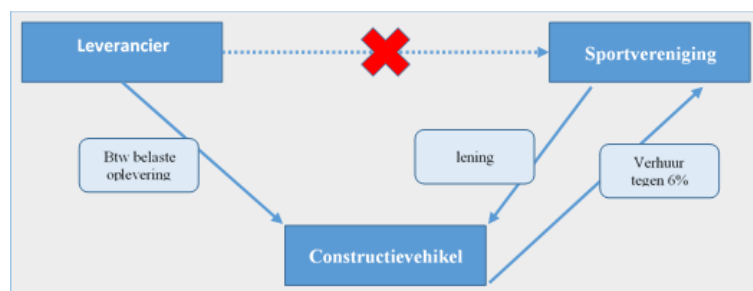
⁵⁵⁴ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey), *BNB* 2014/49, r.o. 37 juncto 48.

⁵⁵⁵ Zie in die zin ook: Soltysik, ‘Misbruik van recht en sportaccommodaties’, *NTFR-B* 2015/7, par. 3.3.

⁵⁵⁶ Het gaat bij deze constructies om onroerend goed in de vorm van kunstgrasvelden.

⁵⁵⁷ Dit geldt ook in het geval onroerend goed in eigen beheer wordt verbouwd.

Dit blijkt door het opzetten van de hiernaast afgebeelde Btw-constructie echter niet het geval te zijn. In deze constructie wordt het onroerend goed niet door de sportvereniging aangeschaft,



maar door het constructievehikel⁵⁵⁸, die dit vervolgens aan de sportvereniging verhuurt. Deze verhuurdienst wordt ingevolge tabel I, post b, ten derde behorende bij de Wet OB aangemerkt als het ‘gelegenheid geven tot sportbeoefening’, waarop het 6% tarief geldt.⁵⁵⁹ Daarmee is sprake van een belaste prestatie, waardoor het vehikel een volledig recht op aftrek heeft.⁵⁶⁰ Middels deze constructie wordt de Btw-druk op de sportvereniging verminderd van 21 naar 6 procent.⁵⁶¹

In Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 14/01305⁵⁶² overweegt het Hof dat van misbruik van recht geen sprake is, omdat niet in strijd met het doel van de Btw-richtlijn een belastingvoordeel wordt behaald. Dit omdat de toepassing van het ‘gelegenheid geven tot sportbeoefening’ leidt tot een belaste prestatie, waardoor overeenkomstig een recht op aftrek ontstaat.⁵⁶³ Dit is evenwel anders indien het constructievehikel economische realiteit ontbeert, waardoor niet uit moet worden gegaan van de contractuele bepalingen, maar voorrang moet worden gegeven aan economische realiteit. Van dit laatste is sprake, indien de contractuele bepalingen een zuiver kunstmatige constructie vormen.⁵⁶⁴ Naar het oordeel van het Hof verricht belanghebbende zelfstandig exploitatie- en beheersdiensten waardoor zij overeenkomstig de contractuele bepalingen als belastingplichtige moet worden aangemerkt.⁵⁶⁵ De staatssecretaris heeft het beroep in cassatie ingetrokken.⁵⁶⁶ Zolang het constructievehikel

⁵⁵⁸ Dit kan de gemeente, een stichting of een rechtspersoon zijn.

⁵⁵⁹ Onder ‘gelegenheid geven tot sportbeoefening’ wordt namelijk verstaan: ‘het verlenen van het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie die dient voor de actieve sportbeoefening door de mens’ (Besluit van 4 september 2014, BLKB2014/123M, p. 56).

⁵⁶⁰ Dit in tegenstelling tot de verhuur van onroerend goed in ‘normale’ gevallen, waarbij de verhuur ingevolge art. 11, eerste lid, onderdeel b Wet OB, is vrijgesteld.

⁵⁶¹ Zie bijlage 3.1 van dit onderzoek voor een cijferuitwerking van deze constructie.

⁵⁶² Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 14/01305, V-N 2015/33.25.25.

⁵⁶³ Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 14/01305, V-N 2015/33.25.25, r.o. 4.9.

⁵⁶⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 14/01305, V-N 2015/33.25.25, r.o. 4.5. Zie hieromtrent ook HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (Weald Leasing), BNB 2011/203.

⁵⁶⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 14/01305, V-N 2015/33.25.25, r.o. 4.6.

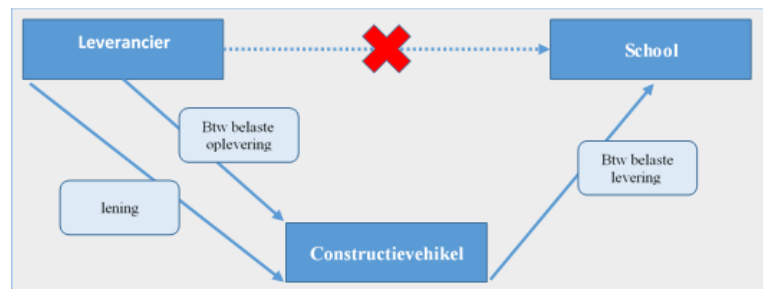
⁵⁶⁶ Intrekking beroepschrift in cassatie van 21 november 2014, nr. DGB 2014-5821.

in onderhavige constructie economische realiteit heeft, blijkt uit de jurisprudentie dat van misbruik van recht, en daardoor van misbruik, geen sprake is.^{567 / 568}

Onroerend goed en scholen

Een school presteert ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel o Wet OB, uitsluitend vrijgesteld en heeft daardoor geen recht op de aftrek van voorbelasting op de aanschaf van onroerend goed.⁵⁶⁹ Daarmee lijkt deze categorie afnemers te worden geraakt door het leerstuk misbruik van recht.

Ook scholen bedienen zich echter van een Btw-constructie. Een school koopt daarbij het onroerend goed niet zelf aan, maar de aankoop wordt verricht door een constructievehikel, die



het onroerend goed vervolgens voor een (zeer) lage vergoeding doorverkoopt aan de school.

Op voorgaande wijze wordt een volledig aftrekrecht gecreëerd bij het vehikel, en ontstaat een lage niet-aftrekbare Btw-kostenpost bij de onderwijsinstelling, omdat de vergoeding kunstmatig laag wordt gehouden.⁵⁷⁰

Onderwijswetgeving frustreert in onderhavige constructie de effectiviteit van het leerstuk misbruik van recht. Dit komt doordat op gemeenten de zorg rust om - ingevolge de wet op het primair onderwijs (hierna: Wet PO) en de wet op het voortgezet onderwijs (hierna: Wet VO) - te voorzien in huisvesting voor scholen voor primair en voortgezet onderwijs.⁵⁷¹ Om die doelstelling te bereiken, staat een gemeente meerdere wegen open. Zo kan de gemeente (1) het gebouw om niet leveren (geen Btw-aftrek), (2) de school het geld geven zodat deze de school kan aanschaffen (geen Btw-aftrek), of (3) het gebouw leveren tegen een lage prijs

⁵⁶⁷ Zie in deze zin ook: Soltysik, 'Misbruik van recht en sportaccommodaties', NTFR-B 2015/7, par. 4.

⁵⁶⁸ Aan deze conclusie doet niet af dat in het Besluit van 4 september 2014, BLKB2014/123M is opgenomen dat, ingeval van misbruik van recht het 6% tarief niet geldt. Dit is naar mijn mening een loze bepaling. Wil er sprake zijn van misbruik van recht, dan moet er - rekening houdend met het van toepassing zijnde 6% tarief - sprake van misbruik van recht zijn. Dat als dit laatste is vastgesteld, het 6% tarief niet van toepassing is, is dan mosterd na de maaltijd. Van de door de staatssecretaris opgenomen punten op basis waarvan van misbruik van recht in onderhavige constructies sprake zou zijn, gaat daarnaast geen rechtskracht uit. Middels een besluit geeft de staatssecretaris het gewenste beleid neer. Een belastingplichtige kan tegen een besluit echter bezwaar en beroep aantekenen, waarbij hij zich kan beroepen op wettelijke bepalingen, alsmede de nationale en Europese jurisprudentie.

⁵⁶⁹ Dit geldt ook in het geval onroerend goed in eigen beheer wordt verbouwd.

⁵⁷⁰ Zie voor een cijferuitwerking bijlage 2.4 onderdeel 'situatie met constructie' van dit onderzoek.

⁵⁷¹ Art. 91 Wet PO en art. 76b Wet VO.

(Btw-af trek over aankoop door vehikel en lage Btw-druk over de lage vergoeding op doorlevering).⁵⁷² Deze laatste variant wordt gebruikt in de scholenconstructies. De Hoge Raad spreekt zich in bijvoorbeeld HR 29 juni 2012, nr. 10/00786⁵⁷³ uit omtrent een dergelijke constructie. De Hoge Raad oordeelt dat de Btw-constructie geen misbruik van recht oplevert.⁵⁷⁴ Daarbij overweegt de Hoge Raad dat een gemeente de plicht heeft om te voorzien in huisvesting voor basisonderwijs en dat de gemeente daartoe meerdere wegen openstaan.⁵⁷⁵ Vervolgens overweegt de Hoge Raad dat het belanghebbende vrij staat om te kiezen tussen bovengenoemde opties en dat belanghebbende daarbij niet verplicht is de mogelijkheid te kiezen waarbij het hoogste bedrag aan omzetbelasting zou zijn verschuldigd.⁵⁷⁶ Aan die conclusie doet voorts niet af dat de overeengekomen vergoeding lager is dan de kostprijs van het schoolgebouw (in casus slechts 15%), omdat de Wet PO bepaalt dat in beginsel de gemeente zelf de kosten draagt. Om dezelfde reden acht de Hoge Raad het niet van belang dat een aflossingsvrije lening ter beschikking is gesteld aan het vehikel.⁵⁷⁷ Door de onderwijswetgeving kan van strijd met het doel van de Btw-richtlijn niet aanwezig worden geacht; geen misbruik van recht. Het oordeel van de Hoge Raad dat in onderhavige constructie van misbruik van recht geen sprake is, wordt in latere rechtspraak bevestigd.⁵⁷⁸ Er bestaan evenwel twee zaken waarin wel tot misbruik van recht is geconcludeerd met betrekking tot scholenconstructies. Dit betreft echter zaken waarin de belastingplichtige zelf een ‘fout’ maakt. Een van deze zaken betreft HR 30 maart 2012, nr. 09/03079⁵⁷⁹. In die zaak had de school in eerste instantie zelf het onroerend goed aangekocht, maar om toch een Btw-voordeel te halen, werd vervolgens een sale-and-lease-back-constructie opgetuigd. Een dergelijke constructie heeft naar het oordeel van de Hoge Raad echter een dermate kunstmatig karakter dat tot misbruik van recht werd geconcludeerd.⁵⁸⁰ Daarnaast besloten partijen in HR 29 mei 2015, nr. 14/01134⁵⁸¹ - nadat 80% van de bouw was voltooid - om de juridische structuur zo aan te passen, dat een Btw-voordeel zou ontstaan. Omdat de juridische veranderingen zonder reële betekenis waren, oordeelde de Hoge Raad ook in die situatie tot misbruik van recht.

⁵⁷² Zijlstra, ‘Levering van nieuw schoolgebouw door gemeente is economische activiteit’, NTFR 2015/1095.

⁵⁷³ HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *BNB* 2013/35.

⁵⁷⁴ HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *BNB* 2013/35, r.o. 5.4.

⁵⁷⁵ HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *BNB* 2013/35, r.o. 5.3.

⁵⁷⁶ HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *BNB* 2013/35, r.o. 5.4.

⁵⁷⁷ HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *BNB* 2013/35, r.o. 5.4.

⁵⁷⁸ Zie in dat kader: HR 16 november 2012, nr. 10/04024, *BNB* 2013/81; HR 27 februari 2015, nr. 13/03689, *BNB* 2015/114; HR 29 mei 2015, nr. 13/02651, *BNB* 2015/219.

⁵⁷⁹ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, *BNB* 2012/202.

⁵⁸⁰ Zie omtrent de sale-and-lease-back-constructie ook subparagraaf 8.3.3.4 van dit onderzoek.

⁵⁸¹ HR 29 mei 2015, nr. 14/01134, *BNB* 2015/148.

Nu recentelijk ook het HvJ EU in de zaak gemeente Woerden⁵⁸² impliciet⁵⁸³ heeft geoordeeld dat van misbruik van recht geen sprake is in scholenconstructies, is de conclusie gerechtvaardigd dat van misbruik van recht, en daarmee van misbruik, zolang belanghebbende geen ‘fout’ maakt, geen sprake is.⁵⁸⁴

8.3.3.6 Doeltreffendheid Algemeen - leerstuk misbruik van recht

In deze subparagraaf wordt aandacht geschonken aan de mogelijkheid om de toepassingsvoorwaarden voor het leerstuk misbruik van recht te ontwijken.

In de eerst plaats is het voor de vaststelling van misbruik van recht niet noodzakelijk dat er sprake is van gelieerde partijen.⁵⁸⁵ Het leerstuk vindt dus ook toepassing als een samenstel van rechtshandelingen wordt aangegaan tussen niet-gelieerde partijen.

In de tweede plaats een opmerking over het tweede vereiste aan misbruik van recht; het wezenlijke doel dient te bestaan uit belastingbesparing. Vraag is in hoeverre een inspecteur er in slaagt om dit vereiste aannemelijk te maken. In het verleden bleek het belastingmotief eenvoudig uit notulen en correspondentie van belastingplichtigen. Dit, omdat belastingplichtigen er destijds vanuit gingen dat het leerstuk misbruik van recht geen toepassing kende in de omzetbelasting en zij daardoor niets te vrezen hadden.⁵⁸⁶ De vraag is of belastingplichtigen voorgaande documentatie nu anders inrichten of weg kunnen laten om daardoor buiten de kwalificatie van ‘het wezenlijke doel bestaat uit belastingbesparing’ te blijven. Deze vraag moet mijns inziens ontkennend worden beantwoord. Het grootste gedeelte van de constructies vindt plaats bij omvangrijke organisaties, zoals ziekenhuizen, scholengemeenschappen, gemeenten en het bank- en verzekeringswezen. Bij dergelijke instellingen bevat de organisatiestructuur veelal een Raad van Commissarissen of is op een andere wijze (publiekelijk) toezicht aanwezig. Dit leidt er toe dat documentatie aanwezig zal zijn waaruit het belastingmotief blijkt. Een Raad van Commissarissen gaat een omvangrijke lening aan een constructievehikel namelijk niet goedkeuren, tenzij het weet heeft van het doel

⁵⁸² HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), V-N 2016/36.16.

⁵⁸³ Het HvJ EU hoeft zich in de zaak Gemeente Woerden in principe niet uit te laten over de vraag of van misbruik van recht sprake is. Soltysik concludeert echter dat als het HvJ EU misbruik aanwezig achtte, of daar over enigszins over twijfelde, het Hof desalniettemin kanttekeningen had geplaatst. Nu het HvJ EU dat niet heeft gedaan, mag worden aangenomen dat het HvJ EU geen twijfels heeft omtrent de constatering van de Hoge Raad dat van misbruik van recht geen sprake is (Soltysik, ‘Het vaststellen van BTW-belastbare prestaties bij niet kostendekkende vergoedingen: Het wordt steeds ingewikkelder’, WFR 2016/147, par. 4.2).

⁵⁸⁴ In die zin concluderen ook: Swinkels, Noot bij HR 27 februari 2015, nr. 13/03689, *BNB* 2015/114, noot 7 en Redactie Vakstudie-Nieuws, Noot bij HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), V-N 2016/36.16.

⁵⁸⁵ Zie hieromtrent HR 26 oktober 2012, nr. 10/04331, *BNB* 2013/20, r.o. 3.1.2 en HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (Weald Leasing), *BNB* 2011/203, r.o. 45.

⁵⁸⁶ Merckx, ‘Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?’, TFO 2013/125.2, par. 3.1.

en de eventuele juridische gevolgen van de constructie. Daarnaast kan het belastingbesparingsmotief ook indirect worden afgeleid, namelijk uit het artificiële karakter van rechtshandelingen, of de banden van juridische, economische en / of persoonlijke aard tussen de bij een constructie betrokken partijen.⁵⁸⁷ Een belastingbesparingsmotief zal naar het mij toekomt door de inspecteur dus betrekkelijk eenvoudig kunnen worden vastgesteld. Ten derde een opmerking omtrent een algemeen verschil tussen het leerstuk misbruik van recht en de eventuele introductie van het wetsvoorstel. Indien het wetsvoorstel wordt geïmplementeerd, is een belastingplichtige - bijvoorbeeld in zake de maatstaf van heffing - verplicht om uit eigen beweging deze maatstaf te corrigeren naar de normale waarde. Dit heeft als gevolg dat als de belastingplichtige dit niet doet, er een boete kan worden opgelegd.⁵⁸⁸ Met betrekking tot het leerstuk misbruik van recht geldt dit niet. Zo zal een inspecteur een constructie in eerste instantie moeten opsporen, voordat deze aan bestrijding middels het leerstuk misbruik van recht kan toekomen. Ook een boete is niet mogelijk, omdat de afzonderlijke transacties - en de gevolgen die daar aan verbonden worden - binnen het wettelijke kader vallen. Dit brengt wel met zich mee dat door de bestrijding middels het leerstuk misbruik van recht, sprake is van een 'loterij zonder nieten'; zelfs al wordt de constructie opgemerkt en concludeert de rechter tot misbruik van recht, dan worden de transacties alleen maar teruggedraaid en heeft de belastingplichtige in die zin wat hij zonder de constructie ook al had, 'geen centje pijn' dus.⁵⁸⁹

8.4 Samenloop wetsvoorstel en leerstuk misbruik van recht

In deze paragraaf wordt onderzocht wat de gevolgen zijn voor de toepasbaarheid van het leerstuk misbruik van recht, indien de wetgever zou besluiten de wijzigingen uit het wetsvoorstel door te voeren. Visser voert namelijk aan dat het niet reëel is om belastingplichtigen af te rekenen op het gebruik van belastingontwijkingmogelijkheden die de overheid zelf creëert.⁵⁹⁰ Zo leidt de beperkte herzieningstermijn (vijf jaar) er toe dat constructies onder het wetsvoorstel mogelijk blijven, in het geval de economische levensduur langer is dan de herzieningstermijn op roerende zaken.⁵⁹¹ Ook Marchal stelt in die trant vast dat uit de jurisprudentie van de Hoge Raad met betrekking tot de directe belastingen valt af te

⁵⁸⁷ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170, r.o. 81.

⁵⁸⁸ Merkx, 'Vergoeding en btw: how low can you go?', *WFR* 2011/1577, par. 3.2.

⁵⁸⁹ Wel kan het voeren van een gerechtelijke gepaard gaan met aanzienlijke kosten en kan dit tevens leiden tot negatieve publiciteit (Merkx, 'Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?', *TFO* 2013/125.2, par. 3.1).

⁵⁹⁰ Visser, 'Is het immoreel om binnen de regels te werken?', *FF* 2013/237, par. 7.

⁵⁹¹ Zie subparagraaf 8.3.2.2 van dit onderzoek.

leiden, dat als de wetgever wetgeving heeft geïntroduceerd om ongewenste fiscale gevolgen tegen te gaan, daaruit kan blijken dat daarnaast geen ruimte meer bestaat voor de toepassing van *fraus legis*.⁵⁹²

Voor de omzetbelasting geldt dit laatste mijns inziens niet. Het verschil met de directe belastingen is dat de omzetbelasting sterk is gebaseerd op Europese regelgeving.⁵⁹³ Met Soltysik⁵⁹⁴ ben ik van mening dat de nationale rechter de verplichting heeft om te waarborgen dat het doel van de Btw-richtlijn wordt nagestreefd.⁵⁹⁵ Onder dit doel wordt ook het tegengaan van misbruik verstaan. Van Slooten merkt hieromtrent op dat een belastingplichtige vertrouwen mag ontlenen aan een nationaal rechtelijke bepaling en dat deze in reguliere, niet-misbruiksituaties, het de Btw-richtlijn niet tegengeworpen kan krijgen. Is er evenwel sprake van misbruik, dan wordt de belastingplichtige niet beschermd en vindt het leerstuk misbruik van recht toepassing ingeval het toepassingsbereik van dat leerstuk verder gaat dan de nationale anti-misbruikwetgeving.⁵⁹⁶

De nationale rechter dient het door de Europese rechter ontwikkelde leerstuk misbruik van recht - ondanks de aanwezigheid van anti-misbruikwetgeving - dus toe te passen als dit leerstuk een groter bereik kent dan nationale anti-misbruikwetgeving.

8.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heeft onderzoek plaatsgevonden naar de mate waarin het wetsvoorstel overeenstemt met de Europese rechtsbeginselen en de mate waarin het wetsvoorstel en het leerstuk misbruik van recht doeltreffend zijn in het bestrijden van Btw-constructies.

De conclusies met betrekking tot de mate van overeenstemming van het wetsvoorstel met de Europese rechtsbeginselen luiden als volgt:

Wetsvoorstel beoordeeld op rechtsevenredigheid		
Onderdeel	Beoordeling ⁵⁹⁷	Toelichting
Normale waarde	+/+	De cumulatieve voorwaarden voor de toepassing van de normale waarden resulteren erin dat alleen die situaties worden geraakt waarin sprake is van een Btw-constructie.

⁵⁹² Marchal, 'Art. 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan', NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl, par. 5.2.

⁵⁹³ De Btw-richtlijn en de Btw-uitvoeringsverordening; zie hieromtrent subparagraaf 3.4.2 van dit onderzoek.

⁵⁹⁴ Soltysik, 'Artikelgewijs-commentaar art. 15.4 Wet BRV Vervallen Vrijstellingen', NDFR, digitaal geraadpleegd op 03-08-2016 via www.ndfr.nl, par. 13.2.

⁵⁹⁵ Zie hieromtrent ook subparagraaf 3.4.1 van dit onderzoek.

⁵⁹⁶ Van Slooten, Noot bij HvJ EU 12 februari 2015, nr. C-662/13 (Surgicare), *BNB* 2015/196, noot 4.2.

⁵⁹⁷ De beoordeling vindt plaats op een aflopende schaal van: +/+, +/-, -/-. Daarbij staat ++ voor volledige overeenstemming, +/- voor enkele tekortkomingen of aandachtspunten en -/- voor grote tekortkomingen en daarmee nauwelijks overeenstemming.

Onderdeel	Beoordeling	Toelichting
Herzieningsregeling	+/-	Herzieningsregeling op diensten geldt - overeenkomstig het doel - in zowel misbruik als niet-misbruik situaties. Er moet in er moet in de ministeriële regeling worden gewaakt voor overkill in de situatie dat de normale waarde misbruik al bestrijdt.
Samenloop Wet BRV	+/+	Van overkill in verband met de samenloop met de Wet BRV is geen sprake; indien de normale waarde toepassing vindt, treedt de Wet BRV automatisch terug.

Wetsvoorstel beoordeeld op rechtszekerheid

Onderdeel	Beoordeling	Toelichting
Wettelijke bepalingen	+/+	Omdat belastingplichtigen door de implementatie van het wetsvoorstel bij de bepaling van hun juridische / fiscale positie weer kunnen vertrouwen op de letterlijke tekst van de wet, dient het wetsvoorstel de rechtszekerheid.
Ministeriële regelingen	+/+	Aan een ministeriële regeling kan een belastingplichtige evenveel vertrouwen ontlenen als aan een wettelijke bepaling. Daarnaast staat tegen een dergelijke regeling de mogelijkheid tot bezwaar en beroep open.

Wetsvoorstel beoordeeld op rechtsgelijkheid

Onderdeel	Beoordeling	Toelichting
Algemeen	+/+	Twee feitelijk in dezelfde positie verkerende belastingplichtigen worden nu - ondanks dat één van de twee een constructie heeft opgetuigd - gelijk behandeld.
Interne markt	-/-	Rechtsgelijkheid op Europeesniveau wordt middels het wetsvoorstel niet bewerkstelligd. Er kunnen verschillen optreden tussen feitelijk in dezelfde positie verkerende belastingplichtigen die ieder in een andere lidstaat zijn gevestigd.

De conclusies met betrekking tot de doeltreffendheid van de bestrijding luiden als volgt:

Doeltreffendheid	Wel/niet	Toelichting
Lease-/verhuurconstructies		
Wetsvoorstel	Niet volledig	Door de toepassing van de normale waarde is het wetsvoorstel doeltreffend zolang de economische levensduur gelijk is aan de herzieningstermijn. Niet doeltreffend als economische levensduur langer is dan de herzieningstermijn. Deze laatste conclusie gaat ook op met betrekking tot de andere constructies met roerende zaken.
Misbruik van recht	Niet volledig	Niet doeltreffend met betrekking tot de lage vergoeding, zolang deze niet symbolisch is en beantwoordt aan enige economische realiteit. Wordt namelijk een vergoeding overeengekomen die hoger is dan symbolisch, dan is volgens het HvJ EU van misbruik van recht, en daarmee van misbruik, geen sprake. Dit komt doordat de Btw-richtlijn een subjectieve maatstaf van heffing kent. Doeltreffend indien gebruik wordt gemaakt van de beperkte herzieningstermijn.
Vruchtgebruikconstructies		
Wetsvoorstel	Wel	Doeltreffend door toepassing normale waarde en herzieningstermijn op diensten.
Misbruik van recht	Niet volledig	Doeltreffend, als oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van de te korte herzieningstermijn op roerende goederen. Waarschijnlijk niet doeltreffend op het gebied van kostbare diensten, omdat Nederland van de mogelijkheid die de Btw-richtlijn biedt geen gebruik heeft gemaakt. Doeltreffend met betrekking tot de sale-and-lease-back-variant.
Herzieningsconstructie		
Wetsvoorstel	Wel	Doeltreffend door tegengaan oneigenlijk gebruik van herzieningsregeling.
Misbruik van recht	Wel	Doeltreffend door het dermate kunstmatige karakter.

Doeltreffendheid Wel/niet		Toelichting
Constructies met betrekking tot onroerende zaken		
Wetsvoorstel	Wel	Doeltreffend door toepassing normale waarde.
Misbruik van recht	Niet volledig	In beginsel is van misbruik van recht sprake, echter acht het HvJ EU en de Hoge Raad misbruik van recht, en daardoor misbruik, niet aanwezig bij constructies met betrekking tot sportaccommodaties en schoolgebouwen in het primair en voortgezet onderwijs.
Doeltreffendheid algemene punten		
Wetsvoorstel	Niet volledig	Ook doeltreffend als sprake is van niet-gelieerde partijen. Dat alleen kwalificerende investeringsbedrijfsmiddelen worden getroffen doet aan de effectiviteit nauwelijks af. Bedrijfsmiddelen die niet kwalificeren, hebben een dermate lage waarde dat de kosten van het opzetten en onderhouden van een constructie niet opwegen tegen het te behalen Btw-voordeel. Het 90%-criterium is voldoende doeltreffend; veelal wordt een bedrijfsmiddel namelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend voor belaste, dan wel vrijgestelde prestaties gebruikt. Ontwijking van het 90%-criterium is met betrekking tot lease-/verhuurconstructies nagenoeg onmogelijk. Met betrekking tot verkooptransacties lijkt dit wel mogelijk, echter heeft de wetgever juist om die reden de mogelijkheid tot een ministeriële regeling opgenomen. De inhoud van deze regeling is nog niet bekend waardoor de ontwijkingmogelijkheden niet met zekerheid zijn vast te stellen.
Misbruik van recht	Niet volledig	Ook doeltreffend als sprake is van niet-gelieerde partijen. Het belastingbesparingsmotief zal redelijk eenvoudig door de inspecteur kunnen worden afgeleid uit notulen en andere documenten omdat het veelal omvangrijke organisaties betreft waarbij de organisatiestructuur een Raad van Commissarissen kent, waardoor voorgenoemde documentatie beschikbaar is. Aandachtspunt is dat - in tegenstelling tot de situatie waarin het wetsvoorstel wordt geïmplementeerd - bij het leerstuk misbruik van recht een constructie eerst door de belastingdienst moet worden opgespoord alvorens bestrijding kan plaatsvinden. Middels het wetsvoorstel is een belastingplichtige zelf verplicht om de wetswijzigingen - bijvoorbeeld de normale waarde - toe te passen. Doet de belastingplichtige dit niet dat kan dat tot een boete leiden. Bij het leerstuk misbruik van recht kan dit laatste niet, waardoor een 'loterij zonder nieten' ontstaat; indien een constructie wordt ontdekt en tot misbruik van recht wordt geconcludeerd, worden de transacties alleen maar teruggedraaid.

Tenslotte is geconcludeerd dat indien de wetgever besluit om het wetsvoorstel alsnog in te voeren, dit niet betekent dat het leerstuk misbruik van recht geen toepassing meer kent. De nationale rechter dient het leerstuk namelijk - ondanks de aanwezigheid van anti-misbruikwetgeving - toe te passen als dit leerstuk een groter bereik kent dan de anti-misbruikwetgeving.

9 Conclusie

In dit onderzoek stond de onderstaande probleemstelling centraal:

“Moet het wetsvoorstel uit 2005 in verband met de bestrijding van Btw-constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsnog worden geïmplementeerd, of moet deze worden ingetrokken, dan wel te worden aangepast, gezien de ontwikkeling van het leerstuk misbruik van recht in de jurisprudentie?”

De beantwoording van de probleemstelling vindt plaats op basis van de volgende criteria:

- Algemene Europese rechtsbeginselen: in welke mate doet het wetsvoorstel recht aan de algemene Europese rechtsbeginselen. De toetsing van dit criterium vindt plaats op kwalitatieve gronden. Dit kwalitatieve oordeel wordt daarbij onderbouwd op objectieve gronden door bestudering van zowel de algemene Europese rechtsbeginselen als het wetsvoorstel uit 2005. Een toetsing van het leerstuk misbruik van recht aan de Europese rechtsbeginselen is niet nodig, omdat dit leerstuk is ontwikkeld door het HvJ EU en daardoor in overeenstemming is met de Europese rechtsbeginselen.
- Doeltreffendheid: in welke mate draagt het middel (leerstuk misbruik van recht c.q. het wetsvoorstel) bij aan de realisatie van het beoogde doel, te weten: het tegen gaan van Btw-constructies die leiden tot belastingontwijking. Een kwantitatieve toetsing van dit criterium is mogelijk, omdat per constructie kan worden bepaald of het middel er in slaagt belastingontwijking te voorkomen.

Het gebruik van meerdere criteria betekent dat een weging van deze criteria plaats moet vinden om de probleemstelling te kunnen beantwoorden. Het is wenselijk om het wetsvoorstel alsnog te implementeren als deze in overeenstemming is met de Europeesrechtelijke rechtsbeginselen en daarnaast tevens doeltreffend is in de bestrijding van Btw-constructies. Het wetsvoorstel mag daarbij echter niet verder gaan dan het leerstuk misbruik van recht, omdat het anders situaties zou treffen waarvan het HvJ EU en de Hoge Raad van mening zijn dat van misbruik geen sprake is. Blijkt op basis van voorgaande dat het niet wenselijk is om het wetsvoorstel alsnog te implementeren, dan luidt de conclusie dat het wetsvoorstel moet worden ingetrokken, dan wel te worden aangepast.

In hoofdstuk 8 heeft onderzoek plaatsgevonden naar voorgenoemde criteria.

Het onderzoek naar de overeenstemming van het wetsvoorstel met de Europese Rechtsbeginselen maakt duidelijk dat het wetsvoorstel nagenoeg volledig in overeenstemming is met de beginselen van rechtsevenredigheid, rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Wel dient met betrekking tot de rechtsevenredigheid te worden gewaakt voor overkill in de ministeriële regeling met betrekking tot de bestrijding van het oneigenlijke gebruik van de herzieningsregeling. Naar mag worden aangenomen is de wetgever hiervan echter op de hoogte, waardoor van overkill geen sprake zal zijn. Een tweede aandachtspunt vormt de mogelijke rechtsongelijkheid die ontstaat op Europeesniveau doordat de ene lidstaat wel en de andere lidstaat geen normale waarde invoert. Dit is echter een gevolg van de facultatieve aard van de bepaling in de richtlijn. Een eventuele rechtsongelijkheid die daardoor ontstaat kan Nederland bij implementatie niet worden tegengeworpen. Op basis van voorgenoemd onderzoek is de conclusie gerechtvaardigd dat het wetsvoorstel in overeenstemming is met de Europese rechtsbeginselen. Het onderzoek naar de overeenstemming met de Europese rechtsbeginselen geeft daarom aanleiding om over te gaan tot implementatie van het wetsvoorstel.

Met betrekking tot de doeltreffendheid van de bestrijding werd in hoofdstuk 8 als volgt geconcludeerd.

Het wetsvoorstel blijkt niet volledig effectief met betrekking tot de lease-/verhuurconstructie indien de economische levensduur langer is dan de herzieningstermijn van vijf jaar op roerende zaken. Dit vormt echter geen probleem, omdat het leerstuk misbruik van recht in dat geval wel tot misbruik zal concluderen.⁵⁹⁸

Het gebruikmaken van een lage vergoeding in de lease-/verhuurconstructies geeft volgens de Hoge Raad geen aanleiding tot het aanwezig achten van misbruik van recht. Dit omdat de Btw-richtlijn uitgaat van een subjectieve maatstaf van heffing, waarbij Nederland geen gebruik heeft gemaakt van de facultatieve bepaling waarin de mogelijkheid wordt geboden om een objectieve maatstaf van heffing in te voeren in de vorm van de normale waarde. Daar het wetsvoorstel het lage-vergoedings-element wel bestrijdt, gaat het verder dan het leerstuk misbruik van recht, wat in beginsel niet wenselijk wordt geacht omdat de Hoge Raad de lage vergoeding niet als misbruik kenmerkt. Omdat het een facultatieve bepaling betreft, zal de Hoge Raad - indien de normale waarde wel in de wet wordt opgenomen - onderhavig element wel als zodanig in aanmerking moeten nemen, waardoor een belastingplichtige gehouden is

⁵⁹⁸ Zie hieromtrent paragraaf 8.4 van dit onderzoek.

zich aan deze bepaling te conformeren. De Hoge Raad concludeert op dit moment alleen niet tot misbruik van recht met betrekking tot het lage-prijs-element omdat Nederland geen gebruik heeft gemaakt van de facultatieve bepaling. Naar mijn mening zou het introduceren van een normale waarde daarin verandering brengen. Dit is naar mijn mening in beginsel wenselijk.

Het voorgaande geldt ook met betrekking tot de facultatieve herzieningsmogelijkheid op kostbare diensten. Omdat Nederland niet van deze mogelijk gebruik heeft gemaakt, wordt er niet tot misbruik van recht geconcludeerd. Indien Nederland hiervan wel gebruikmaakt, zullen herzieningsconstructies met betrekking tot kostbare diensten, naar mijn mening terecht, wel kunnen worden bestreden.

De constructies met betrekking tot onroerende zaken worden in beginsel geraakt door het leerstuk misbruik van recht; van misbruik is sprake. Dit is evenwel anders bij de constructies met betrekking tot sportaccommodaties en schoolgebouwen. Het oordeel dat in de sportverenigingsconstructie van misbruik geen sprake is, onderschrijf ik. Dat een bepaalde handeling als ‘het gelegenheid geven tot sportbeoefening’ wordt aangemerkt, leidt tot een belaste prestatie, waardoor - naar mijn mening terecht - misbruik van recht niet aanwezig wordt geacht. De implementatie van wetsvoorstel zal de sportverenigingsconstructie niet frustreren, omdat de vergoedingen die daarbij tussen het vehikel en de sportvereniging tot stand komen, zijn gebaseerd op de aanschafprijs van het onroerend goed bij het vehikel, waardoor deze gelijk zullen zijn aan de normale waarde.⁵⁹⁹ Dit laatste is te wijten aan de discussie of sprake is van een ‘levering van onroerend goed’ of ‘het gelegenheid geven tot sportbeoefening’, waarop het wetsvoorstel geen invloed uitoefent. Met betrekking tot de scholenconstructies is het de onderwijswetgeving die er toe leidt dat van misbruik van recht geen sprake is. Door deze onderwijswetgeving is van strijd met doel en strekking van de omzetbelasting geen sprake, omdat de onderwijswetgeving het mogelijk maakt om onroerend goed voor een lage vergoeding te leveren. Van misbruik van recht is mijns inziens dan ook terecht geen sprake. Dat deze constructie op een lage vergoeding scharniert, maakt wel dat implementatie van het wetsvoorstel er toe zou leiden dat de scholenconstructie wordt bestreden. Dit omdat de lage vergoeding dan wordt gecorrigeerd naar de normale waarde. Dit is naar mijn mening onwenselijk omdat van een gekunstelde constructie en daarmee van misbruik geen sprake is.

⁵⁹⁹ Zie hieromtrent bijlage 3 van dit onderzoek.

Zoals gezegd is het wenselijk om het wetsvoorstel in te voeren als deze - naast in overeenstemming met de Europese rechtsbeginselen - doeltreffend is in de bestrijding van Btw-constructies, maar daarbij echter niet verder gaat dan het leerstuk misbruik van recht, omdat anders situaties worden getroffen waarvan het HvJ EU en de Hoge Raad hebben geoordeeld dat van misbruik geen sprake is. Met betrekking tot constructies die gebruikmaken van de beperkte herzieningstermijn is het wetsvoorstel niet effectief. Dit vormt echter geen probleem, omdat het leerstuk misbruik van recht in dat geval wel tot misbruik zal concluderen. De normale waarde alsmede de herzieningsregeling op diensten dienen naar mijn mening geïmplementeerd te worden omdat zij in beginsel niet verder gaan dan het leerstuk misbruik van recht. Op dit moment wordt alleen niet tot misbruik van recht geconcludeerd omdat Nederland van de facultatieve bepalingen in de Btw-richtlijn nog geen gebruik heeft gemaakt. Dit laatste geldt evenwel niet voor de scholenconstructies. Implementatie van de normale waarde leidt er in dat geval toe dat scholenconstructies worden bestreden, terwijl van misbruik geen sprake is. Het wetsvoorstel gaat op dit gebied verder dan het leerstuk misbruik van recht, wat onwenselijk is.

Het onderzoek dat in deze masterscriptie heeft plaatsgevonden, maakt duidelijk dat het wetsvoorstel in overeenstemming is met de algemene Europese rechtsbeginselen en de implementatie van het wetsvoorstel voor wat betreft de herzieningsregeling op kostbare diensten niet verder gaat dan het leerstuk misbruik van recht. Mijns inziens moet de herzieningsregeling op kostbare diensten daarom alsnog worden geïmplementeerd. Invoering van de normale waarde gaat daarentegen, in het geval van de scholenconstructies, echter verder dan misbruik van recht. Daarom dienen mijns inziens de bepalingen uit het wetsvoorstel met betrekking tot de normale waarde - zoals deze op dit moment zijn vormgegeven - te worden ingetrokken, dan wel te worden aangepast, omdat deze verder gaan dan het leerstuk misbruik van recht.

Literatuurlijst

Boeken / naslagwerken

- Van den Berg, 'Europeesrechtelijke kader Europeesrechtelijke leerstukken', NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl.
- Van den Berg, 'Artikelgewijscommentaar art. 2 Wet OB 1968 Aftrek van voorbelasting', NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl.
- De Bont, 'De economische realiteit', In: J.A.G. van der Geld & I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), Rijkersbundel: opstellen aangeboden aan prof.dr. A.C. Rijkers ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan Tilburg University; Tilburg University, Tilburg: 2013.
- Braun, 'Neutraliteit', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, OB.0.0.5.D.
- Braun, 'Omzetbelastingwet 1933', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, OB.0.0.10.A.
- Braun, 'Misbruik van recht en aftrek van voorbelasting', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, OB.2.4.4.K.a.
- Crawford, Keen and Smith, 'Value Added Tax and Excises, Chapter 4 prepared for the Mirrlees Review', 2010.
- Ettema, Van Slooten en Soltysik, 'Wegwijs in de BTW', digitaal geraadpleegd op 11-06-2016 via www.ndfr.nl.
- Van Hilten en Van Kesteren, 'Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6', Deventer, Kluwer: 2012.
- IJzerman, 'Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht', Kluwer: Deventer, 1991.
- Jansen en Haasnoot, 'Het gelijkheidsbeginsel als algemeen rechtsbeginsel – Het gelijkheidsbeginsel', NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl.
- Jansen en Haasnoot, 'Artikel 1 GW Gelijke behandeling; discriminatieverbod – Gelijke gevallen', NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl
- Van Kesteren, 'Fiscale rechtswil', Arnhem: 1994.
- Marchal, 'Algemene beginselen en leerstukken Formeel belastingrecht – Fiscale rechtsvinding', NDFR, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016 via www.ndfr.nl.
- Marchal, 'Art. 31 AWR Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan', NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl.

- Van Norden, 'De performance van de BTW', Tilburg, PrismaPrint: 2014, ISBN: 978-94-6167-189-9.
- Van Roij, 'Zwaarte van de bewijslast - Begrippenkader', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 12-07-2016 via www.navigator.nl, FBR.6.7.8.
- Sanders, 'Artikelgewijscommentaar art. 15.1 Wet OB 1968 Aftrek van voorbelasting', NDFR, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.ndfr.nl.
- Soltysik, 'Artikelgewijscommentaar art. 15.4 Wet BRV Vervallen Vrijstellingen', NDFR, digitaal geraadpleegd op 03-08-2016 via www.ndfr.nl.
- Stiglitz, 'Economics of the public sector', W.W. Norton & Company, New York / London: 2000.
- Weber, 'Hoofdstuk I Introductie tot het Europese belastingrecht', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, EBR.1.0.0.
- Weber, 'Primaire bronnen van Europees recht', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, EBR.2.0.0.A.
- Weber, 'Overzicht van verschillende secundaire bronnen', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, EBR.2.0.0.B.a.
- Weber, 'Hoofdstuk IV Algemene rechtsbeginselen – Inleiding', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24-05-2016 via www.navigator.nl, EBR.4.0.0.
- De Werd, 'Rechtsvinding', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 16-06-2016, via www.navigator.nl, FBR.7.1.
- De Werd, 'Fraus legis', Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 12-07-2016 via www.navigator.nl, FBR.7.4.2.
- Wolf, 'Onroerende zaken, btw en overdrachtsbelasting 7^e druk', digitaal geraadpleegd op 2-07-2016 via www.ndfr.nl.

Tijdschriftartikelen

- Chin-Oldenziel en Belkaid-Koubia, 'Fraus legis, het normvereiste geanalyseerd', WFR 2013/1492.
- Van Dongen, 'Fraus legis in de BTW', WFR 1999/347.
- Kavelaars, 'Misbruik van recht in de EU', WFR 2011/41.
- Van Kesteren en Soltysik, 'Misbruik en de onvoltooide harmonisatie', WFR 2007/481.

- Merks, ‘Belastingontduiking, -ontwijking en –planning: Deel 1’, MBB 2006/9.
- Merks, ‘Vergoeding en btw: how low can you go?’, WFR 2011/1577.
- Merks, ‘Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?’, TFO 2013/125.2.
- Minkenberg, ‘Misbruik van recht in de omzetbelasting na Halifax’, FF 2006/165.
- Niessen, ‘Misbruik van EU-recht, omzetbelasting en de Hoge Raad’, TFB 2015/08.
- Redactie NTFR, ‘Rapport van de Studiecommissie Belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel’, NTFR 2010/877.
- Nellen, ‘Een hongerige hond kun je niets verwijten’, FF 2013/237.
- Nieuwenhuizen, ‘Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de BTW’, WFR 2003/1975
- Van der Paard en Sparidis, ‘Studiecommissie belastingstelsel: een toekomstvisie voor de btw en de overdrachtsbelasting’, MBB 2010/07-08.
- Preter en Evers, ‘De Halifax-doctrine: One bridge too far!’, MBB 2006/03.
- Soltysik, ‘Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax’, MBB 2008/05.
- Soltysik, ‘Misbruik van recht en sportaccommodaties’, NTFR-B 2015/7.
- Soltysik, ‘Het vaststellen van BTW-belastbare prestaties bij niet kostendekkende vergoedingen: Het wordt steeds ingewikkelder’, WFR 2016/147.
- Spanjers, ‘De btw belicht’, WFR 2016/126.
- Swinkels, ‘Fraus legis in Europees perspectief’, WFR 2006/1321.
- Trump, ‘Paul Newey en de rechtsvinding’, WFR 2014/319.
- Visser, ‘Is het immoreel om binnen de regels te werken?’, FF 2013/237.
- Wolf, ‘Hoe hoort het eigenlijk als BTW-betaler?’, WFR 2005/676.
- Wolf, ‘Btw en het risico van dubbele bindingen’, NTFR 2013/1371.
- Zijlstra, ‘Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting’, WFR 2011/167.
- Zijlstra, ‘Levering van nieuw schoolgebouw door gemeente is economische activiteit’, NTFR 2015/1095.

Kamerstukken

- Kamerstukken II 1967-1968, 9324, nr. 3.
- Kamerstukken II 1994-1995, 24 172, nr. 1.
- Kamerstukken II 1994-1995, 24 172, nr. 3.
- Kamerstukken II 1994-1995, 24 172, nr. 7.
- Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 1.

- Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 2.
- Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 3.
- Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 4.
- Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 5.
- Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 6.
- Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 7.
- Kamerstukken II 2004-2005, 30 061, nr. 8.
- Kamerstukken II 2005-2006, 30 061, nr. 9.
- Kamerstukken II 2006-2007, 30 061, nr. 10.
- Kamerstukken II 2006-2007, 30 061, nr. 11.
- Kamerstukken II 2015-2016, 34 300, nr. 2.

Overige stukken

- Besluit van 4 september 2014, BLKB2014/123M.
- Bijlage bij machtigingsverzoek van 16 september 2004, kenmerk WV/2004/246 M.
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 4 november 2010, kenmerk AFP/2010/549M.
- Brief Staatssecretaris van Financiën, 22 december 2010, kenmerk DGB/2010/8308 U.
- Brief Staatssecretaris van Financiën, 7 november 2012, V-N Vandaag 2012/2819.
- Brief Staatssecretaris van Financiën, 3 juli 2014, kenmerk DB/2014/280.
- Europese Commissie, ‘Voorstel voor een richtlijn van de raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG’, COM(2005) 89 definitief.
- Gribnau en Pauwels, ‘Wetenschappelijk commentaar op artikel 104 Belastingheffing van de grondwet’, digitaal geraadpleegd op 07-06-2016 via www.nederlandrechtsstaat.nl.
- Intrekking beroepschrift in cassatie van 21 november 2014, nr. DGB 2014-5821.
- Staatscourant 2012 nr. 21166, V-N 2012/49.7.
- Vereniging voor Belastingwetenschap, ‘Rapport 256 - Misbruik van recht’, 2016, ISBN: 978-90-825-275-6.

Jurisprudentie Hof van Justitie EU

- HvJ EU 5 februari 1963, nr. 26/62 (Van Gend en Loos), *BNB* 1964/134.
- HvJ EU 19 januari 1982, nr. 8/81 (Becker), *ECLI:EU:C:1982:7*.
- HvJ EU 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong Trade), *BNB* 1982/311.
- HvJ EU 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), *BNB* 1994/306.

- HvJ EU 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE Rekencentrum), *BNB* 1990/271.
- HvJ EU 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP Group), *FED* 1995/495.
- HvJ EU 12 mei 1998, nr. C-367/96 (Kefalas), *NJ* 1999/239.
- HvJ EU 16 juli 1998, nr. C-355/96 (Silhouette), *NJ* 1999/392.
- HvJ EU 9 maart 1999, nr. C-212/97 (Centros), *NJ* 2000/48.
- HvJ EU 14 december 2000, nr. C-110/99 (Emsland-Stärke), *BNB* 2003/169.
- HvJ EU 3 maart 2004, nr. C395/02 (Transport Service), *V-N* 2004/18.18.
- HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden & Holin Groep), *BNB* 2004/260.
- HvJ EU 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Scandic), *FED* 2005/64.
- HvJ EU 26 april 2005, nr. C-376/02 (Goed Wonen II), *BNB* 2008/36.
- HvJ EU 12 januari 2006, nr. C-354/03 (Optigen), *V-N* 2006/7.20.
- HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170.
- HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), *BNB* 2006/171.
- HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-419/02 (BUPA Hospitals), *BNB* 2006/172.
- HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), *BNB* 2009/1.
- HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (Weald Leasing), *BNB* 2011/203.
- HvJ EU 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland), *BNB* 2011/213.
- HvJ EU 9 juni 2011, nr. C-285/10 (Campsa Estaciones de Servicio), *V-N* 2011/37.20.
- HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey), *BNB* 2014/49.
- HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), *V-N* 2016/36.16.

Jurisprudentie Hoge Raad der Nederlanden

- HR 26 mei 1926, *NJ* 1926/723.
- HR 27 juni 1973, nr. 17 146, *BNB* 1973/187.
- HR 22 juli 1982, nr. 20 953, *BNB* 1982/243.
- HR 21 november 1984, nr. 22 092, *BNB* 1985/32.
- HR 16 september 1992, nr. 27 162, *BNB* 1993/223.
- HR 15 december 1999, nr. 33.830, *BNB* 2000/126.
- HR 10 augustus 2001, nr. 35 890, *BNB* 2001/399.
- HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, *BNB* 2012/127.
- HR 10 februari 2012, nr. 09/03203, *BNB* 2012/128.
- HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, *BNB* 2012/202.
- HR 26 oktober 2012, nr. 10/04331, *BNB* 2013/20.

- HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *BNB* 2013/35.
- HR 16 november 2012, nr. 10/04024, *BNB* 2013/81.
- HR 25 april 2014, nr. 13/00959, *BNB* 2014/158.
- HR 27 februari 2015, nr. 13/03689, *BNB* 2015/114.
- HR 29 mei 2015, nr. 14/01134, *BNB* 2015/148.
- HR 29 mei 2015, nr. 13/02651, *BNB* 2015/219.

Jurisprudentie Gerechtshoven

- Hof Arnhem-Leeuwarden 18 juni 2013, nr. 12/0381, *BNB* 2015/114
- Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 14/01305, V-N 2015/33.25.25.

Conclusies bij jurisprudentie

- Conclusie A-G Van Hilten van 10-02-2012, nr. 08/05317, *BNB* 2012/127.

Noten bij jurisprudentie

- Bijl, Noot bij HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170.
- Finkensieper, Noot bij HR 16 september 1992, nr. 27 162, *BNB* 1993/223.
- Van Hilten, Noot bij HR 31 augustus 1998, nr. 33 483, *BNB* 1998/354
- Van Slooten, Noot bij HvJ EU 12 februari 2015, nr. C-662/13 (Surgicare), *BNB* 2015/196.
- Swinkels, Noot bij HvJ EU 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Scandic), *FED* 2005/64.
- Swinkels, Noot bij HvJ EU 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland), *BNB* 2011/213.
- Swinkels, Noot bij HR 27 februari 2015, nr. 13/03689, *BNB* 2015/114.
- Redactie Vakstudie-Nieuws, Noot bij HvJ EU 22 juni 2016, nr. C-267/15 (Gemeente Woerden), V-N 2016/36.16.
- Weber, Noot bij HvJ EU 14 december 2000, nr. C-110/99 (Emsland-Stärke), *BNB* 2003/16

Bijlage 1 | Vrijstellingen in de Omzetbelasting

Bijlage 1.1 Voorbeelduitwerking vrijstelling in het midden van de bedrijfskolom

Aan de hand van een voorbeeld zullen de gevolgen van een vrijstelling in het midden van de bedrijfskolom worden verduidelijkt. In tabel 2 is de situatie opgenomen waarin iedere schakel van de bedrijfskolom belaste prestaties verricht tegen een tarief van 20%.⁶⁰⁰ De situatie in tabel 3 is gelijk aan de situatie in tabel 2, met als enig verschil dat Distributeur B vrijgestelde in plaats van belaste prestaties verricht.

Schakel	Verkoop (excl. Btw)	Belasting (tarief: 20%)	Voorbelasting		Afdracht
Leverancier A	€ 100	€ 20	0	$20 - 0 =$	€ 20 (= $100 \cdot 20\%$)
Distributeur B	€ 120	€ 24	20	$24 - 20 =$	€ 4 (= $20 \cdot 20\%$)
Fabrikant C	€ 200	€ 40	24	$40 - 24 =$	€ 16 (= $80 \cdot 20\%$)
Detailhandel D	€ 240	€ 48	40	$48 - 40 =$	€ 8 (= $40 \cdot 20\%$)
Totale belastingdruk:					€ 48 (= $240 \cdot 20\%$)

Tabel 2 Voorbeeld waarin iedere schakel belaste prestaties verricht.

Schakel	Verkoop (excl. Btw)	Belasting (tarief: 20%)	Voorbelasting		Afdracht
Leverancier A	€ 100	€ 20	0	$20 - 0 =$	€ 20
Distributeur B	€ 140	€ 0	0	$0 - 0 =$	€ 0
Fabrikant C	€ 220	€ 44	0	$44 - 0 =$	€ 44
Detailhandel D	€ 260	€ 52	44	$52 - 44 =$	€ 8
Totale belastingdruk:					€ 72

Tabel 3 Voorbeeld van een vrijstelling in het midden van de bedrijfskolom.

In het voorbeeld van tabel 3 gebeurt het volgende. A brengt € 100 + € 20 Btw in rekening. B is vrijgesteld, dus kan de € 20 aan Btw die drukt op zijn inkopen niet in aftrek brengen. Omdat hij dezelfde winstmarge wenst te behouden, verhoogt hij zijn verkoopprijs naar € 140 + € 0 Btw (vrijgestelde prestatie). C betaalt over zijn inkopen € 140 aan B. Hierin zit € 20 ‘verborgen’ Btw die hij niet in aftrek kan brengen, omdat B vrijgesteld presteert. Omdat C die € 20 niet in aftrek kan brengen, verhoogt ook C zijn verkoopprijs met dit bedrag. C verricht vervolgens een belaste prestatie en brengt dus € 220 + € 44 Btw in rekening. D kan € 44 aan Btw in aftrek brengen, maar ook hij verhoogt zijn verkoopprijs met € 20 vanwege de ‘verborgen’ Btw.

In het voorbeeld van tabel 2 is het statutaire belastingtarief gelijk aan de daadwerkelijke belastingdruk: 20%, te weten: $48 (=20+4+16+8) / 240$. In het voorbeeld in tabel 3 bedraagt de

⁶⁰⁰ Deze situatie komt exact overeen met het opgenomen voorbeeld in paragraaf 2.4 van dit onderzoek.

daadwerkelijke belastingdruk: 27%, te weten: $72 (=20+0+44+8) / 260$. Het verschil in de totale belastingdruk van € 24, te weten: $72 - 48$, is als volgt te verklaren. € 20 is te verklaren vanuit de Btw die drukt op de inkopen van B, welke hij niet in aftrek kan brengen omdat hij vrijgesteld presteert. € 4 is de cumulatie die optreedt doordat de € 20 aan ‘verborgen’ Btw niet in aftrek kan worden gebracht door C. Omdat C en D hun verkoopprijzen verhogen met € 20 drukt er op de eindconsument namelijk extra Btw van € 4, te weten: $€ 20 * 20\%$.

Bijlage 1.2 Voorbeelduitwerking vrijstelling aan het einde van de bedrijfskolom

In deze bijlage worden de gevolgen van een vrijstelling aan het einde van de bedrijfskolom inzichtelijk gemaakt.

In tabel 4 is een situatie opgenomen waarin iedere schakel van de bedrijfskolom belaste prestaties verricht tegen een tarief van 20%.⁶⁰¹ De situatie in tabel 5 is gelijk aan de situatie in tabel 4, met als enig verschil dat Detailhandel D vrijgestelde in plaats van belaste prestaties verricht.

Schakel	Verkoop (excl. Btw)	Belasting (tarief: 20%)	Voorbelasting		Afdracht
Leverancier A	€ 100	€ 20	0	$20 - 0 =$	€ 20 (= $100 * 20\%$)
Distributeur B	€ 120	€ 24	20	$24 - 20 =$	€ 4 (= $20 * 20\%$)
Fabrikant C	€ 200	€ 40	24	$40 - 24 =$	€ 16 (= $80 * 20\%$)
Detailhandel D	€ 240	€ 48	40	$48 - 40 =$	€ 8 (= $40 * 20\%$)
Totale belastingdruk:					€ 48 (= $240 * 20\%$)

Tabel 4 Voorbeeld waarin iedere schakel belaste prestaties verricht.

Schakel	Verkoop (excl. Btw)	Belasting (tarief: 20%)	Voorbelasting		Afdracht
Leverancier A	€ 100	€ 20	0	$20 - 0 =$	€ 20 (= $100 * 20\%$)
Distributeur B	€ 120	€ 24	20	$24 - 20 =$	€ 4 (= $20 * 20\%$)
Fabrikant C	€ 200	€ 40	24	$40 - 24 =$	€ 16 (= $80 * 20\%$)
Detailhandel D	€ 280	€ 0	0	$0 - 0 =$	€ 0
Totale belastingdruk:					€ 40

Tabel 5 Voorbeeld van een vrijstelling aan het einde van de bedrijfskolom.

In het voorbeeld van tabel 5 gebeurt het volgende. A, B en C brengen omzetbelasting in rekening en kunnen de voorbelasting die drukt op hun inkopen in aftrek brengen. D verricht vrijgestelde prestaties, dus kan de omzetbelasting die drukt op zijn inkopen, te weten: € 40,

⁶⁰¹ Deze situatie komt exact overeen met het opgenomen voorbeeld in paragraaf 2.4 van dit onderzoek.

niet in aftrek brengen. Dit verhoogt zijn kostprijs en hij zal daarom trachten zijn verkoopprijs met € 40 te verhogen naar € 280. Over de verkoopprijs van € 280 is geen Btw verschuldigd. In het voorbeeld van tabel 4 is het statutaire belastingtarief gelijk aan de daadwerkelijke belastingdruk: 20%, te weten: $48 (=20+4+16+8) / 240$. In het voorbeeld in tabel 5 bedraagt de daadwerkelijke belastingdruk: 14%, te weten: $40 (=20+4+16+0) / 280$. Het verschil van € 8, te weten: € 48 -/- € 40, wordt veroorzaakt doordat D in het voorbeeld in tabel 5 geen omzetbelasting verschuldigd is. Daarnaast blijkt dat het product ook daadwerkelijk goedkoper is geworden. In het voorbeeld van tabel 5 betaalt de particulier € 280, tegenover € 288, te weten: € 240 + € 48 Btw, in het voorbeeld van tabel 4. Dit voordeel wordt daarbij groter naar mate de marge van de vrijgesteld presterende ondernemer groter is.

Bijlage 2 | Effectiviteit Wetsvoorstel

Bijlage 2.1 Lease-/verhuur-constructies

Leaseverhuurconstructies - casus 1		Situatie zonder constructie		Situatie met constructie		Situatie na introductie wetsvoorstel																							
Effectiviteit Wets voorstel																													
Relevante gegevens																													
WEV bedrijfsmiddel:	€ 100,00	<u>Vrijgestelde ondernemer</u>		<u>Constructievehikel</u>		<u>Constructievehikel</u>																							
Economische levensduur	5 jaar	Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00	Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00	Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00																						
		Btw	€ 21,00	Btw	€ 21,00	Btw	€ 21,00																						
		Aftrekbaar	€ -	Aftrekbaar	€ 21,00	Aftrekbaar	€ 21,00																						
		Totale Btw-druk	€ 21,00	Btw-druk	€ -	Btw-druk	€ -																						
		<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2"><u>Vrijgestelde ondernemer</u></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Huur bedrijfsmiddel (a)</td> <td>€ 10,00</td> </tr> <tr> <td>Btw</td> <td>€ 2,10</td> </tr> <tr> <td>Aftrekbaar</td> <td>€ -</td> </tr> <tr> <td>Btw-druk</td> <td>€ 2,10</td> </tr> <tr> <td>Totale Btw-druk (b)</td> <td>€ 10,50</td> </tr> </tbody> </table>		<u>Vrijgestelde ondernemer</u>		Huur bedrijfsmiddel (a)	€ 10,00	Btw	€ 2,10	Aftrekbaar	€ -	Btw-druk	€ 2,10	Totale Btw-druk (b)	€ 10,50	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2"><u>Vrijgestelde ondernemer</u></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Huur bedrijfsmiddel (c)</td> <td>€ 20,00</td> </tr> <tr> <td>Btw</td> <td>€ 4,20</td> </tr> <tr> <td>Aftrekbaar</td> <td>€ -</td> </tr> <tr> <td>Btw-druk</td> <td>€ 4,20</td> </tr> <tr> <td>Btw-druk totaal (d)</td> <td>€ 21,00</td> </tr> </tbody> </table>		<u>Vrijgestelde ondernemer</u>		Huur bedrijfsmiddel (c)	€ 20,00	Btw	€ 4,20	Aftrekbaar	€ -	Btw-druk	€ 4,20	Btw-druk totaal (d)	€ 21,00
		<u>Vrijgestelde ondernemer</u>																											
		Huur bedrijfsmiddel (a)	€ 10,00																										
		Btw	€ 2,10																										
Aftrekbaar	€ -																												
Btw-druk	€ 2,10																												
Totale Btw-druk (b)	€ 10,50																												
<u>Vrijgestelde ondernemer</u>																													
Huur bedrijfsmiddel (c)	€ 20,00																												
Btw	€ 4,20																												
Aftrekbaar	€ -																												
Btw-druk	€ 4,20																												
Btw-druk totaal (d)	€ 21,00																												
Opmerkingen																													
(a) Verhuurprijs is niet-marktconform; slechts 10% van de aanschafprijs terwijl de economische levensduur 5 jaar is (20%).																													
(b) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + 5x€2,10 = €10,50.																													
(c) Verhuurprijs wordt op de normale waarde gesteld; 1/5e gedeelte van de aanschafprijs.																													
(d) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + 5x€4,20 = €21,00.																													
Effectiviteit																													
Het wetsvoorstel is effectief als de economische levensduur gelijk is aan de herzieningsstermijn.																													

Leaseverhuurconstructies - casus 2		Situatie zonder constructie		Situatie met constructie		Situatie na introductie wetsvoorstel																							
Effectiviteit Wets voorstel																													
Relevante gegevens																													
WEV bedrijfsmiddel:	€ 100,00	<u>Vrijgestelde ondernemer</u>		<u>Constructievehikel</u>		<u>Constructievehikel</u>																							
Economische levensduur	10 jaar	Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00	Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00	Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00																						
		Btw	€ 21,00	Btw	€ 21,00	Btw	€ 21,00																						
		Aftrekbaar	€ -	Aftrekbaar	€ 21,00	Aftrekbaar	€ 21,00																						
		Totale Btw-druk	€ 21,00	Btw-druk	€ -	Btw-druk	€ -																						
		<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2"><u>Vrijgestelde ondernemer</u></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Huur bedrijfsmiddel (a)</td> <td>€ 5,00</td> </tr> <tr> <td>Btw</td> <td>€ 1,05</td> </tr> <tr> <td>Aftrekbaar</td> <td>€ -</td> </tr> <tr> <td>Btw-druk</td> <td>€ 1,05</td> </tr> <tr> <td>Totale Btw-druk (c)</td> <td>€ 5,25</td> </tr> </tbody> </table>		<u>Vrijgestelde ondernemer</u>		Huur bedrijfsmiddel (a)	€ 5,00	Btw	€ 1,05	Aftrekbaar	€ -	Btw-druk	€ 1,05	Totale Btw-druk (c)	€ 5,25	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2"><u>Vrijgestelde ondernemer</u></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Huur bedrijfsmiddel (d)</td> <td>€ 10,00</td> </tr> <tr> <td>Btw</td> <td>€ 2,10</td> </tr> <tr> <td>Aftrekbaar</td> <td>€ -</td> </tr> <tr> <td>Btw-druk</td> <td>€ 2,10</td> </tr> <tr> <td>Btw-druk totaal (f)</td> <td>€ 10,50</td> </tr> </tbody> </table>		<u>Vrijgestelde ondernemer</u>		Huur bedrijfsmiddel (d)	€ 10,00	Btw	€ 2,10	Aftrekbaar	€ -	Btw-druk	€ 2,10	Btw-druk totaal (f)	€ 10,50
		<u>Vrijgestelde ondernemer</u>																											
		Huur bedrijfsmiddel (a)	€ 5,00																										
		Btw	€ 1,05																										
Aftrekbaar	€ -																												
Btw-druk	€ 1,05																												
Totale Btw-druk (c)	€ 5,25																												
<u>Vrijgestelde ondernemer</u>																													
Huur bedrijfsmiddel (d)	€ 10,00																												
Btw	€ 2,10																												
Aftrekbaar	€ -																												
Btw-druk	€ 2,10																												
Btw-druk totaal (f)	€ 10,50																												
Opmerkingen																													
(a) Verhuurprijs is niet-marktconform; slechts 5% van de aanschafprijs terwijl de economische levensduur 10 jaar is (10%).																													
(b) Na aangaan van F.E. wordt het bedrijfsmiddel vrijgesteld gebruikt, herziening kan na vijf jaar echter niet meer plaatsvinden.																													
(c) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + 5x€1,05 + €0,- = €5,25 (vijf huurtermijnen omdat daarna sprake is van een f.e.).																													
(d) Verhuurprijs wordt op de normale waarde gesteld; 1/10e gedeelte van de aanschafprijs.																													
(e) Na aangaan van F.E. wordt het bedrijfsmiddel vrijgesteld gebruikt, herziening kan na vijf jaar echter niet meer plaatsvinden.																													
(f) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + 5x€2,10 = €21,00 (vijf huurtermijnen omdat daarna sprake is van een f.e.).																													
Effectiviteit																													
Bij een verschil tussen de economische levensduur en de herzieningsstermijn is het wetsvoorstel niet effectief.																													

Bijlage 2.2 Vruchtgebruikconstructies

Vruchtgebruikconstructies - casus 1

Effectiviteit Wetsvoorstel

Relevante gegevens

WEV bedrijfsmiddel:	€ 100,00
Economische levensduur	5 jaar
Soort bedrijfsmiddel (a)	Software

Situatie zonder constructie

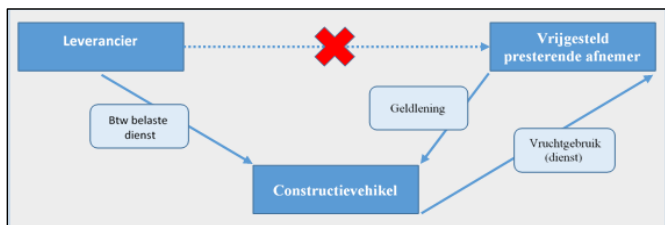
<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Aanschaf 'kostbare software'	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar	€ -
Totale Btw-druk	€ 21,00

Situatie met constructie

<u>Constructievehikel</u>	
Aanschaf 'kostbare software'	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar (b)	€ 21,00
Btw-druk	€ -

Situatie na introductie wetsvoorstel

<u>Constructievehikel</u>	
Aanschaf 'kostbare software'	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar (f)	€ 21,00
Btw-druk	€ -



<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Vruchtgebruik op software (c)	€ 10,00
Btw	€ 2,10
Aftrekbaar	€ -
Btw-druk	€ 2,10

<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Vruchtgebruik op software (g)	€ 20,00
Btw	€ 4,20
Aftrekbaar	€ -
Btw-druk	€ 4,20

<u>Fiscale Eenheid</u>	
Na 1 jaar aangaan F.E.	
Btw-druk (d)	€ -

<u>Fiscale Eenheid</u>	
Na 1 jaar aangaan F.E.	
Btw-druk (h)	€ 16,80

Totale Btw-druk (e)	€ 2,10
----------------------------	---------------

Btw-druk totaal (i)	€ 21,00
----------------------------	----------------

Opmerkingen

- (a) Bedrijfsmiddel betreft kostbare software dat ter beschikking wordt gesteld; een dienst.
 (b) De vestiging van een vruchtgebruik op een dienst is een belaste prestatie; volledige aftrek bij vehikel.
 (c) Vruchtgebruikvergoeding is niet-marktconform; slechts 10% van de aanschafprijs terwijl economische levensduur 5 jaar is (20%).
 (d) Na 1 jaar vorming F.E. vanaf dan vrijgesteld gebruik door 'vrijgestelde ondernemer', maar geen herziening op diensten.
 (e) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + 1x€2,10 + €0,- = €2,10.
 (f) De vestiging van een vruchtgebruik op een dienst is een belaste prestatie; volledige aftrek bij vehikel.
 (g) Vruchtgebruikvergoeding wordt op de normale waarde gesteld; 1/5e gedeelte van de aanschafprijs.
 (h) Wetsvoorstel maakt herziening mb.t. diensten mogelijk, 4/5e (4 jaar) van €21,- niet aftrekbaar door vrijgesteld gebruik.
 (i) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + 1x€4,20 + €16,80 = €21,-.

Effectiviteit

Het wetsvoorstel is effectief als de economische levensduur gelijk is aan de herzieningstermijn.

Vruchtgebruikconstructies - casus 2

Effectiviteit Wetsvoorstel

Relevante gegevens

WEV bedrijfsmiddel:	€ 100,00
Economische levensduur	5 jaar

Situatie zonder constructie

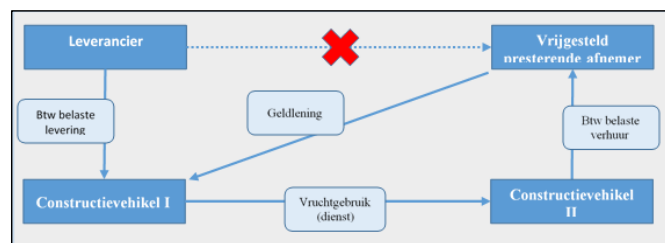
<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar	€ -
Totale Btw-druk	€ 21,00

Situatie met constructie

<u>Constructievehikel I</u>	
Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar (a)	€ 21,00
Btw-druk	€ -

Situatie na introductie wetsvoorstel

<u>Constructievehikel I</u>	
Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar (e)	€ 21,00
Btw-druk	€ -



<u>Constructievehikel II</u>	
Vruchtgebruik (5 jr.)	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar	€ 21,00
Btw-druk	€ -

<u>Constructievehikel II</u>	
Vruchtgebruik (5 jr.)	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar	€ 21,00
Btw-druk	€ -

<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Huur bedrijfsmiddel (b)	€ 10,00
Btw	€ 2,10
Aftrekbaar	€ -
Btw-druk	€ 2,10

<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Huur bedrijfsmiddel (f)	€ 20,00
Btw	€ 4,20
Aftrekbaar	€ -
Btw-druk	€ 4,20

<u>Fiscale Eenheid</u>	
Na 1 jaar F.E. II en gebruiker	
Btw-druk (c)	€ -

<u>Fiscale Eenheid</u>	
Na 1 jaar F.E. II en gebruiker	
Btw-druk (g)	€ 16,80

Totale Btw-druk (d)	€ 2,10
----------------------------	---------------

Totale Btw-druk (h)	€ 21,00
----------------------------	----------------

Opmerkingen

- (a) De vestiging van een vruchtgebruik is een belaste prestatie; volledige aftrek bij vehikel I.
 (b) Verhuurprijs is niet-marktconform; slechts 10% van de aanschafprijs terwijl de economische levensduur 5 jaar is (20%).
 (c) Na 1 jaar vorming F.E.: geen herziening op vruchtgebruik, want is een dienst.
 (d) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + €0,- + 1x€2,10 + €0,- = €2,10 (slechts 1 jaar huur, daarna F.E.).
 (e) De vestiging van een vruchtgebruik is een belaste prestatie; volledige aftrek bij vehikel I.
 (f) Verhuurprijs wordt op de normale waarde gesteld; 20% van de aanschafprijs.
 (g) Wetsvoorstel maakt herziening mb.t. diensten mogelijk, 4/5e van €21,- wordt herzien (4 jaar).
 (h) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + €0,- + 1x€4,20 + €16,80 = €21,-.

Effectiviteit

Het wetsvoorstel is effectief.

Vruchtgebruikconstructies - casus 3

Effectiviteit Wetsvoorstel

Relevante gegevens

WEV bedrijfsmiddel:	€ 100,00
Economische levensduur	5 jaar

Situatie zonder constructie

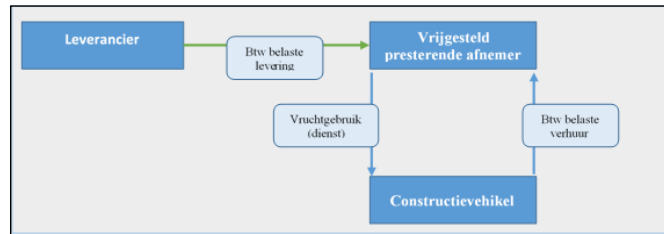
<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar	€ -
Totale Btw-druk	€ 21,00

Situatie met constructie

<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar (a)	€ 21,00
Btw-druk	€ -

Situatie na introductie wetsvoorstel

<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar (f)	€ 21,00
Btw-druk	€ -



<u>Constructievehikel</u>	
Vruchtgebruik (5 jr.) (b)	€ 50,00
Btw	€ 10,50
Aftrekbaar (c)	€ 10,50
Btw-druk	€ -

<u>Constructievehikel</u>	
Vruchtgebruik (5 jr.) (g)	€ 50,00
Btw	€ 10,50
Aftrekbaar (h)	€ 10,50
Btw-druk	€ -

<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Huur bedrijfsmiddel (d)	€ 10,00
Btw	€ 2,10
Aftrekbaar	€ -
Btw-druk	€ 2,10

<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Huur bedrijfsmiddel (i)	€ 20,00
Btw	€ 4,20
Aftrekbaar	€ -
Btw-druk	€ 4,20

Totale Btw-druk (e)	€ 10,50
----------------------------	----------------

Totale Btw-druk (j)	€ 21,00
----------------------------	----------------

Opmerkingen

- (a) De vestiging van een vruchtgebruik is een belaste prestatie; volledige aftrek bij uiteindelijke gebruiker.
 (b) De vergoeding voor vruchtgebruik is niet-marktconform; slechts 50% van de WEV.
 (c) Verhuur is een belaste prestatie; volledige aftrek bij vehikel.
 (d) Verhuurprijs is niet-marktconform; slechts 10% van de aanschafprijs terwijl de economische levensduur 5 jaar is (20%).
 (e) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + €0,- + (5x€2,10) = €10,50.
 (f) De vestiging van een vruchtgebruik is een belaste prestatie; volledige aftrek bij uiteindelijke gebruiker.
 (g) Vergoeding voor vruchtgebruik blijft niet-marktconform, omdat de normale waarde geen toepassing kent (volledig aftrekrecht).
 (h) Verhuur is een belaste prestatie; volledige aftrek bij vehikel.
 (i) Verhuurprijs wordt op de normale waarde gesteld; gerelateerd aan transacties onder vrije mededinging tussen zelfstandige partijen.
 (h) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + €0,- + 5x€4,20 = €21,-.

Effectiviteit

Het wetsvoorstel is effectief door toepassing van de normale waarde, niet door toepassing van de herzieningsregeling op diensten.

Bijlage 2.3 Herzieningsconstructies

Herzieningsconstructies - casus 1

Effectiviteit Wetsvoorstel

Relevante gegevens

WEV bedrijfsmiddel:	€ 100,00
Economische levensduur	5 jaar
Aftreperc. ondernemer	10%

Situatie zonder constructie

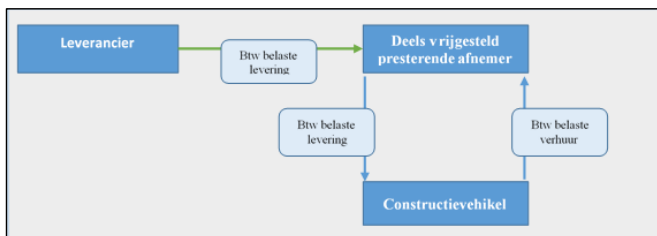
Deels vrijgestelde ondernemer	
Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar (10%)	€ 2,10
Totale Btw-druk	€ 18,90

Situatie met constructie

Deels vrijgestelde ondernemer	
Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar (10%)	€ 2,10
Btw-druk	€ 18,90

Situatie na introductie wetsvoorstel

Deels vrijgestelde ondernemer	
Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar (10%)	€ 2,10
Btw-druk	€ 18,90



Constructievehikel	
Aanschaf bedrijfsmiddel (a)	€ 40,00
Btw	€ 8,40
Aftrekbaar	€ 8,40
Btw-druk	€ -

Constructievehikel	
Aanschaf bedrijfsmiddel (e)	€ 40,00
Btw	€ 8,40
Aftrekbaar	€ 8,40
Btw-druk	€ -

Deels vrijgestelde ondernemer	
Herziening aftrek door belaste verkoop na jaar 1 (b)	€ 15,12

Deels vrijgestelde ondernemer	
Herziening aftrek door belaste verkoop na jaar 1 (f)	€ 15,12

Deels vrijgestelde ondernemer	
Huur bedrijfsmiddel (c)	€ 8,00
Btw	€ 1,68
Aftrekbaar (10%)	€ 0,17
Btw-druk	€ 1,51

Deels vrijgestelde ondernemer	
Huur bedrijfsmiddel (g)	€ 20,00
Btw	€ 4,20
Aftrekbaar (10%)	€ 0,42
Btw-druk	€ 3,78

Totale Btw-druk (d)	€ 9,83
----------------------------	---------------

Btw-druk totaal (h)	€ 18,90
----------------------------	----------------

Opmerkingen

- (a) Constructievehikel schaft bedrijfsmiddel aan voor €40,- (niet-marktconforme prijs).
- (b) Belaste verkoop aan constructievehikel leidt tot herziening bij vrijgestelde ondernemer; aftrek van 4/5e (4 jaar belast gebruik) van 90% van €21,- (10% is al afgetrokken).
- (c) Verhuurprijs is vastgesteld op 20% van de aanschafprijs van het bedrijfsmiddel door het vehikel (20% x €40,-).
- (d) Totale Btw-druk bedraagt: €18,90 + €0,- + -€15,12 + 4x€1,51 = €9,83 (vier huurtermijnen; eerste jaar geen sprake van huur, maar zelf in eigendom).
- (e) Constructievehikel schaft bedrijfsmiddel aan voor €40,- (niet-marktconforme prijs). Normale waarde kent geen toepassing; afnemer heeft namelijk een volledig recht op aftrek.
- (f) Ingevolge het wetsvoorstel wordt het in aanmerking te nemen herzieningsbedrag nader bepaald. Indien de herziening lager is dan €15,12 (4/5e x €18,90), leidt dit tot overkill, zie (h).
- (g) Op de verhuurprijs is de normale waarde van toepassing (1/5e x €100,-). De normale waarde (art. 2a, eerste lid, onderdeel s Wet OB) wordt alleen gebaseerd op de aankoopprijs als er geen levering voor handen is die overeenkomt met een zelfde handeling in het vrije verkeer tussen zelfstandig handelende partijen.
- (h) Totale Btw-druk bedraagt: €18,90,- + €0,- + -€15,12 + 4x€3,78 = €18,90. Wordt het bedrag aan herziening beperkt (minder dan €15,12), dan is er sprake van overkill.

Effectiviteit

Doordat de normale waarde toepassing kent op de verhuurprijs, is het wetsvoorstel effectief.

Inperking van het Btw-bedrag dat bij herziening in aanmerking wordt genomen, leidt in bepaalde situaties tot overkill.

Bijlage 2.4 Constructies met onroerende zaken

Constructies met betrekking tot onroerend goed - casus 1

Effectiviteit Wetsvoorstel

Relevante gegevens

WEV onroerend goed:	€ 100,00
Economische levensduur	30 jaar
Soort onroerend goed	'Nieuw'

Situatie zonder constructie

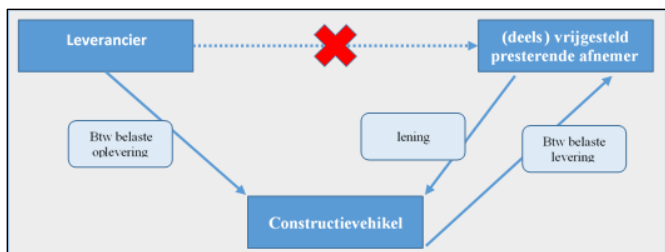
<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Aanschaf onroerend goed	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar	€ -
Totale Btw-druk	€ 21,00

Situatie met constructie

<u>Constructievehikel</u>	
Aanschaf onroerend goed	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar	€ 21,00
Btw-druk	€ -

Situatie na introductie wetsvoorstel

<u>Constructievehikel</u>	
Aanschaf onroerend goed	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar	€ 21,00
Btw-druk	€ -



<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Aanschaf onroerend goed (a)	€ 10,00
Btw	€ 2,10
Aftrekbaar	€ -
Btw-druk	€ 2,10

<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Aanschaf onroerend goed (d)	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar	€ -
Btw-druk	€ 21,00

<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Strafheffing BRV (6%) (b)	€ 6,00
Totale Btw-druk (c)	€ 8,10

<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Strafheffing BRV (6%) (e)	€ -
Totale Btw-druk (f)	€ 21,00

Opmerkingen

- (a) Vrijgestelde ondernemer schaft onroerend goed aan voor €10,- (niet-marktconforme prijs).
 (b) Ingevolge art. 15, vierde lid Wet BRV, vindt de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting geen toepassing; heffing 6% over €100,-.
 (c) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + €2,10 + €6,- = €8,10 (strafheffing BRV wordt hier ook als 'Btw-druk' aangemerkt).
 (d) Ingevolge het wetsvoorstel kent de normale waarde toepassing op de aanschaf door de vrijgestelde ondernemer; €100,-.
 (e) Strafheffing BRV kent geen toepassing. Voor de relevante vergelijkingswaarde verwijst art. 15, vierde lid Wet BRV naar art. 8, eerste lid Wet OB. Deze stelt de waarde op de vergoeding. In het nieuwe lid van art. 8 wordt deze vergoeding in onderhavige casus gesteld op de normale waarde. Deze waarde komt overeen met de waarde in art. 9 Wet BRV; geen strafheffing Wet BRV.
 (f) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + €21,- = €21,-.

Effectiviteit

Doordat de normale waarde toepassing kent op de aanschaf door de vrijgestelde ondernemer, is het wetsvoorstel effectief.
 Van overkill is met betrekking tot de samenloop met de Wet BRV geen sprake. De vrijstelling in laatst genoemde wet kent toepassing omdat de normale waarde als relevante waarde wordt erkend.

Bijlage 2.5 Btw-constructie bij 20% aftrekrecht

20% -aftrekrecht leaseverhuurconstructie - casus 1

Effectiviteit Wetsvoorstel

Relevante gegevens

WEV bedrijfsmiddel:	€ 100,00
Economische levensduur	5 jaar

Situatie zonder constructie

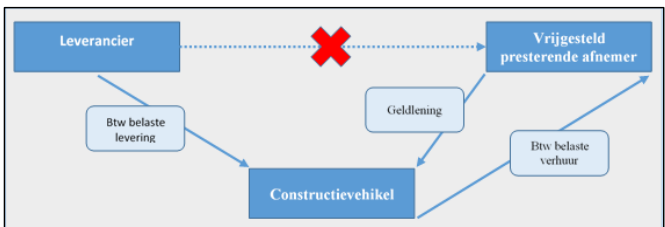
<u>80% Vrijgestelde ondernemer</u>	
Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar (20%)	€ 4,20
Totale Btw-druk	€ 16,80

Situatie met constructie

<u>Constructievehikel</u>	
Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar	€ 21,00
Btw-druk	€ -

Situatie na introductie wetsvoorstel

<u>Constructievehikel</u>	
Aanschaf bedrijfsmiddel	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar	€ 21,00
Btw-druk	€ -



<u>80% Vrijgestelde ondernemer</u>	
Huur bedrijfsmiddel (a)	€ 10,00
Btw	€ 2,10
Aftrekbaar (20%)	€ 0,42
Btw-druk	€ 1,68

<u>80% Vrijgestelde ondernemer</u>	
Huur bedrijfsmiddel (c)	€ 10,00
Btw	€ 2,10
Aftrekbaar (20%)	€ 0,42
Btw-druk	€ 1,68

Totale Btw-druk (b)	€ 8,40
----------------------------	---------------

Btw-druk totaal (d)	€ 8,40
----------------------------	---------------

Opmerkingen

- (a) Verhuurprijs is niet-marktconform; slechts 10% van de aanschafprijs terwijl de economische levensduur 5 jaar is (20%).
 (b) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + 5x€1,68 = €8,40 (20% aftrekrecht).
 (c) Verhuurprijs blijft niet-marktconform; normale waarde kent geen toepassing omdat de afnemer >10% aftrekrecht heeft.
 (d) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + 5x€1,68 = €8,40 (20% aftrekrecht).

Effectiviteit

Het wetsvoorstel is niet effectief, omdat de normale waarde niet van toepassing is indien er sprake is van een aftrekrecht >10%.

Bijlage 3 | Effectiviteit Leerstuk misbruik van recht

Bijlage 3.1 Constructie m.b.t. onroerende zaken - sportvereniging

Constructies met betrekking tot onroerend goed - sportvereniging

Effectiviteit Leerstuk misbruik van recht

Relevante gegevens

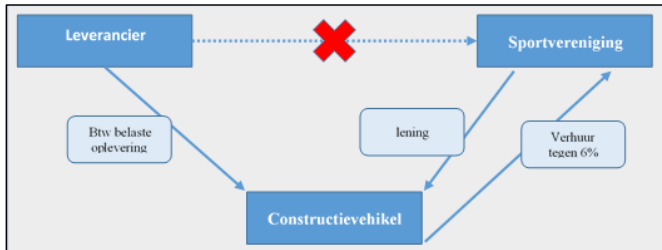
WEV onroerend goed:	€ 100,00
Economische levensduur	30 jaar
Soort onroerend goed	'Nieuw'

Situatie zonder constructie

<u>Sportvereniging</u>	
Aanschaf onroerend goed	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar	€ -
Totale Btw-druk	€ 21,00

Situatie met constructie

<u>Constructievehikel</u>	
Aanschaf onroerend goed	€ 100,00
Btw	€ 21,00
Aftrekbaar (a)	€ 21,00
Btw-druk	€ -



<u>Vrijgestelde ondernemer</u>	
Huur onroerend goed (b)	€ 3,33
Btw (6%) (c)	€ 0,20
Aftrekbaar	€ -
Btw-druk	€ 0,20
Totale Btw-druk (d)	€ 6,00

Opmerkingen

- (a) Volledig aftrekrecht, want het vehikel verhuurt het onroerend goed als 'gelegenheid geven tot sportbeoefening' tegen het verlaagde tarief (Tabel I, post b, ten derde Wet OB).
 (b) Huurprijs wordt marktconform vastgesteld op 1/30e van de economische levensduur.
 (c) Ingevolge Tabel I, post b, ten derde Wet OB, drukt er 6% Btw op het 'gelegenheid geven tot sportbeoefening'.
 (d) Totale Btw-druk bedraagt: €0,- + 30x€0,20 = €6,- (onroerend goed wordt voor 30 jaar gehuurd).