

Schadevergoedingen van de NAM

Is er sprake van een onrechtmatige constructie?

Bachelorscriptie Fiscale Economie

Oktober 2017

Naam student: Fia Propst

Studentnummer: 411684

Begeleider: Dr. R.N.F. Zuidgeest

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	4
1.1: Relevantie	5
1.2: Opzet	5
Hoofdstuk 2: De omzetbelasting	8
2.1: Inleiding	8
2.2: Belastbare feiten	8
2.3: De ondernemer	9
2.4: De aftrek van voorbelasting	10
2.5: Deelconclusie	11
Hoofdstuk 3: Schadevergoedingen in de btw	12
3.1: Inleiding	12
3.2: Verantwoording tussenstap	12
3.3: Vergoeding of schadevergoeding	13
3.4: Arresten	14
3.4.1: HR 18 december 1991	14
3.4.2: HR 12 april 1995	14
3.4.3: Société thermale d'Eugenie-les-bains	14
3.4.4: Air France-KLM	14
3.5: Schadevergoeding van de NAM	15
3.6: Deelconclusie	16
Hoofdstuk 4: De afnemer in de omzetbelasting	17
4.1: Inleiding	17
4.2: Arresten	17
4.2.1: Rijkswaterstaat	17
4.2.2: Auto Lease Holland	17
4.2.3: HR 25 maart 1998, HR 8 oktober 2004 & HR 14 maart 2001	17
4.2.4: Lebara	18
4.2.5: HR 2 december 2011	18
4.2.6: HR 1 mei 2015	18
4.2.7: Iberdrola	19
4.3: Deelconclusie	20

Hoofdstuk 5: Kan de NAM afnemer zijn van de herstelwerkzaamheden?	21
5.1: Inleiding.....	21
5.2: Overzicht onderzochte feiten.....	21
5.3: Deelconclusie	22
Hoofdstuk 6: Misbruik van recht.....	23
6.1: Inleiding.....	23
6.2: Arresten.....	23
6.2.1: Halifax	23
6.2.2: Part Services	23
6.2.3: RBS Deutschland.....	24
6.2.4: Newey	25
6.2.5: Cussens	25
6.3: Deelconclusie	26
Hoofdstuk 7: Conclusie	27
Bronvermelding	28

Hoofdstuk 1: Inleiding

De Nederlandse Aardolie Maatschappij (NAM) wint al sinds 1963 aardgas uit het Groningen-gasveld.¹ Deze gaswinning is nagenoeg geheel verantwoordelijk voor de aardbevingen in Noord-Nederland. De eerste aardbeving vond plaats in Assen in 1986 en sindsdien heeft het KNMI ongeveer duizend aardbevingen geregistreerd in deze regio.² Deze aardbevingen veroorzaken schade aan woningen, zo zijn er in 2016 maar liefst 17926 schademeldingen binnengekomen bij de NAM.³ Naar aanleiding van een artikel van RTV Noord ontstond echter discussie over de uitbetaling van de schadevergoedingen en hoe de NAM de belasting over toegevoegde waarde (btw) in aftrek brengt. In het artikel 'Btw-constructie van de NAM mogelijk strafbaar', te vinden op de site van RTV Noord, wordt geschreven dat het belastingadviesbureau Tax Connection⁴ tot de conclusie is gekomen dat de NAM "zich mogelijk schuldig maakt aan strafbare feiten bij de aftrek van de btw".⁵ De NAM gebruikt namelijk een constructie waarbij de gedupeerden verplicht worden nota's op naam van de NAM te zetten, waardoor de NAM de btw kan aftrekken. Tax Connection noemt het vreemd dat de NAM een dergelijke constructie gebruikt en vraagt zich af in hoeverre dit strafbaar is. Na RTV Noord heeft de NOS een vergelijkbaar artikel geplaatst⁶ en heeft Minister van Economische Zaken, Henk Kamp, op 7 juni 2016 een brief naar de Tweede Kamer gestuurd over deze mogelijke strafbare constructie.⁷ Tevens is in deze brief is een antwoord opgenomen van de NAM. Hierin staat dat volgens de minister, wanneer de facturen op naam van de NAM staan, zij de btw af mogen trekken, terwijl dat niet het geval is wanneer de gedupeerde de herstelwerkzaamheden officieel afneemt. Volgens hem gaat het om wie de rechtsbetrekking aangaat. De NAM antwoordt dat de facturen alleen op hun naam komen te staan als het een complexe schadevergoeding is, zodat de gedupeerde zeker weet dat de NAM garant staat voor de betaling.

Volgens deze brief geeft de NAM de gedupeerden twee opties: of ze kiezen zelf een aannemer en dan vergoedt de NAM de kosten, of de schade wordt door of vanwege de NAM hersteld waarbij de gedupeerde een aannemer uit een lijst van aannemers kunnen kiezen, of deze keuze overlaten aan de NAM.

Voor deze brief had minister Kamp, op 24 februari 2016, een aantal vragen vanuit de Tweede Kamer beantwoord waarin hij zegt dat een rechtsbetrekking nodig is om btw af te kunnen trekken. Een betalingsverplichting wanneer een gedupeerde de aannemer heeft

¹ Groningen-gasveld. (z.j.). Geraadpleegd van <http://www.nam.nl/gas-en-oliewinning/groningen-gasveld.html>

² Uitleg over aardbevingen door gaswinning. (z.j.) Geraadpleegd van <https://www.knmi.nl/kennis-en-datacentrum/uitleg/aardbevingen-door-gaswinning>

³ Schade door aardbevingen in Groningen. (z.j.) Geraadpleegd van <http://www.nam.nl/veiligheid-milieu-en-schade/schade-en-overlast/schade-door-aardbevingen-in-groningen.html#iframe=L2VtYmVkl2NvbXBvbmVudC8/aWQ9Q2hhcnRzL3NjaGFkZWFMaGFuZGVsaW5nL3Zvb3JlO2ZFuZw==>

⁴ <https://taxconnection.nl/nl/index.html>

⁵ RTV Noord (2016, 6 april). Btw-constructie NAM mogelijk strafbaar.

<http://www.rtvnoord.nl/nieuws/161482/Btw-constructie-van-de-NAM-mogelijk-strafbaar>

⁶ NOS (2016, 6 april). NAM mogelijk strafbaar met btw-constructie. <http://nos.nl/artikel/2097411-nam-mogelijk-strafbaar-met-btw-constructie.html>

⁷ Kamp, H. J. G. (2016, 7 juni). Btw-aftrek en facturering door NAM inzake afwikkeling aardbevingsschade.

uitgekozen is volgens hem niet genoeg. Dit is dus iets genuanceerder dan het latere bericht, waar volgens hem de naam op de factuur voldoende is.⁸

Volgens RTV Noord worden gedupeerden verplicht door de NAM haar naam op de factuur te zetten. Eén van de vragen die minister Kamp beantwoordt op 24 februari is waarom het geld van de vergoedingen op een rekening van een notaris wordt gestort in plaats van op de rekening van de gedupeerden. Dit kan ook duiden op een ongebruikelijke constructie. Minister Kamp gaat hier verder niet op in.

In dit literatuuronderzoek zal de situatie waarin de NAM haar naam op de factuur zet nader onderzocht worden. Is zij dan rechtmatige afnemer van de prestatie en mag zij de btw dan aftrekken?

1.1: Relevantie

Naar aanleiding van het artikel van RTV Noord heeft Liesbeth van Tongeren (Groenlinks) een aantal vragen gesteld aan de staatssecretaris van Financiën, Eric Wiebes, over de btw-constructie van de NAM. Eén van haar vragen was: “Deelt u de mening dat het onwenselijk is dat de belastingbetaler opdraait voor de kosten van schadeherstel als gevolg van mijnbouwschade?”, waarop Wiebes zegt dat hij die mening deelt.⁹ Dat is naar mijn mening terecht.

Daarnaast is het ook relevant om te onderzoeken of het mogelijk is om zo een werkende constructie te bouwen. Dan zouden vele bedrijven die schade moeten vergoeden van particulieren of andere personen die geen recht hebben op btw-aftrek hier immers gebruik van kunnen maken, waardoor hun kosten veel lager kunnen zijn. In dit verband is het dus relevant om te onderzoeken wanneer de btw mag worden afgetrokken en wanneer iemand de afnemer is van een prestatie en hoe schadevergoedingen werken in de btw.

De omzetbelasting levert ontzettend veel op voor de overheid, de inkomsten vanuit de btw in 2016 bedragen ongeveer €48.556.000.000. Dat is bijna een derde van de totale ontvangen belastingen.¹⁰ Het is dus een belangrijke belasting in Nederland, waar iedereen aan bijdraagt. De NAM moet dus niet btw aftrekken, wanneer zij eigenlijk geen recht heeft op die afrek. Het heeft dus maatschappelijke relevantie om te onderzoeken of de constructies die gebruikt worden onrechtmatig zijn en dus of de NAM terecht btw-aftrek claimt ter zake van de herstellkosten van aardbevingsschade.

1.2: Opzet

De hoofdvraag die beantwoord wordt in deze scriptie is: *‘Trekt de NAM terecht de btw af ter zake van de herstellkosten van aardbevingsschade?’*

⁸ Kamp, H. J. G. (2016, 24 februari). Beantwoording vragen over de afhandeling van een complex schadegeval in Groningen.

⁹ Wiebes, E. (2016, 19 mei). Bijlage van ‘Schadeafwikkeling in de Provincie Groningen en btw’.

¹⁰ Centraal Bureau voor de Statistiek. (2017, 24 maart). Overheid; ontvangen belastingen.
<http://statline.cbs.nl/statweb/publication/?dm=slnl&pa=82569ned>

Om deze vraag te beantwoorden zal eerst nader naar de omzetbelasting worden gekeken. Wat is de omzetbelasting en hoe werkt deze op het gebied van de hoofdvraag? In het tweede hoofdstuk zal ingegaan worden op het theoretische kader van de omzetbelasting.

Daarna zal de vraag *'Is het mogelijk de btw af te trekken van de betaalde schadevergoeding?'* moeten worden beantwoord, zodat er een duidelijk beeld geschetst kan worden over hoe schadevergoedingen behandeld worden in de btw.

Deze situatie zal dan alleen betrekking hebben op schadevergoeding betaald aan ondernemers, omdat het denkbaar is dat zij een btw belaste dienst verrichten aan de NAM door af te zien van gerechtelijke stappen in ruil voor de schadevergoeding. Die ondernemers zouden dan zelf de btw op de herstellkosten kunnen terugvragen.

Verder wordt onderzocht wie de afnemer is in de btw. Naar aanleiding daarvan wordt de tweede deelvraag *'Wie is afnemer van de prestatie in de btw?'* beantwoord.

Om deze vraag te beantwoorden zal worden gekeken naar relevante literatuur en jurisprudentie. Voor deze vraag zullen in ieder geval de arresten Rijkswaterstaat¹¹, Auto Lease Holland¹², HR 2 december 2011¹³ en HR 1 mei 2015¹⁴ onderzocht worden.

Daarnaast zal er gekeken moeten worden naar de situatie van de NAM. Hoe werkt de uitbetaling van de schadevergoeding en wie moet er afnemer zijn in deze specifieke situatie. Hierbij zal de tweede deelvraag beantwoord worden: *'Kan de NAM afnemer zijn van de herstelwerkzaamheden?'*

Wanneer deze deelvragen beantwoord zijn, is het mogelijk om een antwoord te kunnen formuleren op de hoofdvraag en te kunnen oordelen of er sprake is van een onrechtmatige btw-constructie van de NAM.

Mocht het blijken dat er sprake is van een constructie die volgens de wet en jurisprudentie mogelijk moet zijn, dan zal er een deelvraag beantwoord moeten worden over het misbruik van recht. Het is namelijk niet zeker dat het de bedoeling van de wetgever is dat er zo kan worden omgegaan met de btw-aftrek. De vraag die er dan bij komt luidt: *'Is er bij de constructie van de NAM sprake van misbruik van recht?'* Relevante jurisprudentie hiervoor zijn in ieder geval de arresten Halifax¹⁵, Part Services¹⁶, Newey¹⁷ en RBS Deutschland¹⁸.

Eerst zal in hoofdstuk 2 de theorie van de omzetbelasting besproken worden. In hoofdstuk 3 zal worden uitgezocht hoe schadevergoedingen worden behandeld in de btw en wordt de deelvraag *'Is het mogelijk de btw af te trekken van betaalde schadevergoeding?'* beantwoord. Omdat het wellicht niet in alle situaties mogelijk is om reeds ter zake van de vergoeding van schade btw af te trekken, zal in hoofdstuk 4 zal onderzocht worden wanneer iemand afnemer is voor de btw, de deelvraag *'Wie is afnemer van de prestatie in de btw?'* zal

¹¹ HR 24 september 1980, nr. 20 060, BNB 1980/303

¹² HvJ 6 februari 2003, C-185/01, BNB 2003/171

¹³ HR 2 december 2011, nr. 43813, BNB 2012/55

¹⁴ HR 1 mei 2015, BNB 2015/143

¹⁵ HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02, BNB 2006/170

¹⁶ HvJ 21 februari 2008, nr. C-425/06, BNB 2009/1

¹⁷ HvJ 20 juni 2013, C-653/11, BNB 2014/49

¹⁸ HvJ 22 december 2010, C-277/09, BNB 2011/213

hier beantwoord worden. Hierop volgt een kort hoofdstuk om de daarvoor geleverde informatie samen te vatten en toe te spitsen op de situatie op de NAM en dan zal de vraag *'Kan de NAM afnemer zijn van de herstelwerkzaamheden?'* beantwoord worden. In hoofdstuk 6 wordt misbruik van recht bestudeerd en zal de laatste deelvraag *'Is er bij de constructie van de NAM sprake van misbruik van recht?'* beantwoord worden. In hoofdstuk 7 zal de scriptie worden afgesloten met een conclusie.

Hoofstuk 2: De omzetbelasting

2.1: Inleiding

Om de hoofdvraag te kunnen beantwoorden zal het eerst duidelijk moeten zijn wat de omzetbelasting inhoudt. De meeste relevante artikelen zijn opgenomen in Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: wet OB). Hierin wordt beschreven wat belastbare feiten zijn, wie een ondernemer is en btw moet afdragen, maar ook wanneer btw in aftrek mag worden genomen.

De Nederlandse wet OB is gebaseerd op de btw-richtlijn: richtlijn 2006/112/EG. Deze richtlijn is ingevoerd om de harmonisatie van de omzetbelasting tussen de lidstaten van de EU te bevorderen. Richtlijnen zijn verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat, de richtlijnen moeten dus terug te zien zijn in de nationale wet, maar de nationale overheden mogen zelf beslissen hoe deze verwerkt worden.¹⁹

2.2: Belastbare feiten

Belastbare feiten zijn voor de OB:

- de leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht;
- intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer en door rechtspersonen, andere dan ondernemers;
- intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel, anders dan in de zin van onderdeel b (de hiervoor genoemde groep belastbare feiten), van nieuwe vervoermiddelen in Nederland;
- invoer van goederen.²⁰

Het relevante deel van de wet voor deze scriptie is het eerste punt van belastbare feiten: de leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. In dit onderzoek gaat het ook vooral om de aftrek van btw bij deze feiten. Dit zal later nog behandeld worden.

Wat onderzocht zal worden zijn de herstelwerkzaamheden die verricht worden door schade van de aardbevingen in Groningen; voor deze scriptie zal dus alleen gekeken worden naar de levering van goederen en diensten in Nederland.

De levering van goederen wordt omschreven in artikel 3 van de wet OB. De levering wordt hierin in lid 1 onder andere omschreven als de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. In lid 7 wordt omschreven wat een goed is: alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte, koude of dergelijke.²¹

De levering van een dienst wordt omschreven in artikel 4 van de wet OB als alle prestaties,

¹⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, p. 30-39

²⁰ Art. 1 OB

²¹ Art. 3 OB

niet zijnde leveringen van goederen in de zin van artikel 3.²²

Hieruit kan geconcludeerd worden dat de herstelwerkzaamheden van een aannemer aan een gedupeerde met schade van een aardbeving belaste feiten zijn. Het repareren van (onroerende) zaken zal in veel gevallen een levering van een goed zijn op grond van artikel 3 lid 1 sub f: de rechtsovergang van goederen welke het onderwerp uitmaken van een overeenkomst tot het aanbrengen van een goed aan een ander goed.²³

2.3: De ondernemer

De ondernemer is volgens de wet OB ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.²⁴ In de btw-richtlijn wordt er niet gesproken over een ondernemer, maar de belastingplichtige die ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.²⁵ Ondanks dat er een verschil is in terminologie, moet er worden uitgegaan van dat de Nederlandse 'ondernemer' en de Europese 'belastingplichtige' hetzelfde zijn. Dit komt door het bindende karakter van de richtlijn.²⁶ In het Nederlandse begrip zijn drie onderdelen van belang bij het beoordelen of iemand kwalificeert als ondernemer voor de omzetbelasting. Die onderdelen zijn het begrip 'ieder', het begrip 'bedrijf' en het begrip 'zelfstandig'.

Onder het begrip ieder wordt verstaan: natuurlijke personen, rechtspersonen en samenwerkingsverbanden. In een samenwerkingsverband moeten de participanten, om samen als één ondernemer te worden aangemerkt, naar buiten treden als één entiteit in het economische verkeer.²⁷

Het begrip bedrijf kan in de wet OB als synoniem worden gezien van het woord onderneming. Wanneer een bedrijf wordt uitgeoefend kan pas sprake zijn van ondernemerschap. In de Nederlandse jurisprudentie is het begrip bedrijf in het verleden zo omschreven: een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, welke erop is gericht om in een duurzaam streven door deelname aan het economische verkeer behoeften te bevredigen. M. E. van Hilten en H. W. M. van Kesteren (2014) vinden dat er niet uit moet worden gegaan van de hierboven gegeven omschrijving. Volgens hen is deze achterhaald, er hoeft niet altijd voldaan te worden aan een organisatie van arbeid en kapitaal²⁸, en de term 'bedrijf' wordt niet gebruikt in de btw-richtlijn. De belastingplichtige moet wel een economische activiteit verrichten. De economische activiteit kan omschreven worden als het verrichten van prestaties tegen een vergoeding of het verrichten van werkzaamheden met oog op een toekomstige prestatie tegen vergoeding.²⁹

In lid 2 van artikel 7 staat tevens dat onder bedrijf mede kan worden verstaan een beroep of een exploitatie van een vermogensbestanddeel om er een duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

²² Art. 4 OB

²³ Art. 3 OB

²⁴ Art. 7 OB

²⁵ Art. 9 Btw-richtlijn

²⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, p. 70

²⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, p. 72

²⁸ BNB 1992/173, FED 1992/418

²⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, p. 75-76

Het begrip zelfstandig is voornamelijk toegevoegd zodat werknemers in loondienst niet mee worden genomen in de heffing van omzetbelasting. Men wordt niet als een zelfstandige gezien wanneer er sprake is van een arbeidsovereenkomst of een andere juridische band waar er sprake is van ondergeschiktheid ten aanzien van arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.³⁰

De ondernemers die in de situatie van dit onderzoek btw heffen, zijn de aannemers die schade aan gebouwen herstellen. Zij vallen onder ieder, omdat zij of in de vorm van een eenmanszaak, een samenwerkingsverband of in de vorm van een rechtspersoon de schade herstellen. Zij verrichten ook prestaties tegen een vergoeding en verrichten daarom economische activiteiten. Daarnaast zou het bedrijf werknemers in dienst kunnen hebben, maar zal de onderneming op zich zelfstandig zijn. Doordat zij voldoen aan alle onderdelen, kunnen we stellen dat de aannemers ondernemers zijn voor de wet OB en zullen zij btw moeten heffen over hun belastbare feiten.

Zij zijn ook degenen die de factuur zullen uitreiken met de kosten voor de afnemer. Op de factuur die deze ondernemers uitreiken zijn zij verplicht om de in rekening gebrachte btw te vermelden, maar ook om de naam en adres van de afnemer te zetten.³¹

De NAM is als BV³² een rechtspersoon en valt daarom onder ieder en is ze zelfstandig, daarnaast verricht economische activiteiten. Dat betekent dat zij ook ondernemer is voor de wet OB en omzetbelasting moet heffen over haar prestaties, maar dit geeft haar ook recht op aftrek.

2.4: De aftrek van voorbelasting

Deze aftrek is ervoor om te zorgen dat de heffing van omzetbelasting zoveel mogelijk neutraal gebeurt: alle ondernemers kunnen voorbelasting aftrekken en dragen alleen belasting af over de door hen toegevoegde waarde van goederen en diensten.

Dit wordt voor het eerst genoemd in artikel 2 van de wet OB: hierin wordt omschreven dat de belasting die de ondernemer verschuldigd is over de levering van goederen en diensten verminderd wordt met de belasting die was geheven over de goederen en diensten waar die ondernemer gebruik van maakt.³³ In artikel 15 van de wet OB wordt hier verder op ingegaan en hierin staat in lid 1 dat de belasting die in aftrek mag worden genomen de belasting welke de ondernemer in het tijdvak van aangifte verschuldigd is of aan andere ondernemers heeft betaald.³⁴ De ondernemers hebben onmiddellijk recht op aftrek van alle betaalde belasting voor zover zij btw belaste prestaties verrichten. Dit kan dus ook leiden tot een teruggave. Dit is nodig om de neutraliteit te waarborgen, de btw is immers een indirecte belasting over de toegevoegde waarde die een ondernemer zelf aan een product of dienst toevoegt.

Ondernemers dragen vervolgens de btw af aan de Belastingdienst voor de consument. De btw die zij zelf betaald hebben over producten die zij doorverkopen kunnen ze daarom

³⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, p. 89

³¹ Art. 35a OB

³² <https://www.kvk.nl/orderstraat/product-kiezen/?kvknummer=040088690000>

³³ Art. 2 OB

³⁴ Art. 15 OB

afrekken en zo is de belastingdruk op goederen en diensten strikt evenredig aan de prijs op goederen en diensten.³⁵

De belasting geheven over de herstellwerkzaamheden zou daarom in principe afgetrokken kunnen worden, mits deze aan de NAM in rekening zijn gebracht. Hiervoor moeten ze de afnemer zijn van de prestatie.

2.5: Deelconclusie

Het is belangrijk om te onthouden dat deze scriptie de btw-afrek ter zake van herstellwerkzaamheden behandelt. Dat is een belaste levering op grond van artikel 3 lid 1 sub f, waarin staat beschreven dat de levering van een goed dat aangebracht wordt aan een ander goed, een belastbaar feit is.

De partij die de omzetbelasting moet afdragen is de ondernemer, doordat de NAM als BV werkt, valt zij onder de eisen waaraan gedaan moet worden om een ondernemer te zijn voor de btw. De ondernemer voor de btw is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.³⁶ Een BV valt onder de tem "een ieder", is zelfstandig doordat deze niet in loondienst is en de NAM oefent een bedrijf uit doordat zij prestaties verricht tegen vergoeding of met het oog op een toekomstige vergoeding. De NAM is dus btw-plichtig, waardoor zij op grond van artikel 2 van de wet OB ook recht heeft op de afrek van voorbelasting.³⁷

³⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, p. 341

³⁶ Art. 9 OB

³⁷ Art. 2 OB

Hoofdstuk 3: Schadevergoedingen in de btw

3.1: Inleiding

Er zal nu gekeken worden naar de betaling van de vergoeding. Deze vergoeding vindt plaats wanneer de NAM niet de afnemer is bij de aannemer en de gedupeerde de schade zelf laat herstellen en vervolgens de kosten declareert bij de NAM. Als een particulier schade lijdt kan deze geen factuur sturen, maar als een ondernemer schade lijdt zou deze zelf de schade kunnen herstellen en wel een factuur sturen naar de NAM. De ondernemer zou dan de aan de aannemer betaalde btw kunnen aftrekken en als er sprake is van een vergoeding voor een dienst kan de NAM de btw over de factuur van de ondernemer met schade aftrekken. Er zal dan eerst onderzocht moeten worden wanneer er sprake is van een vergoeding en wanneer van een schadevergoeding. Wanneer dat zo blijkt te zijn hoeft er voor de gevallen van schade bij een ondernemer verder niet meer onderzocht worden of de NAM zelf afnemer kan zijn van de herstelwerkzaamheden, de NAM kan namelijk de btw aftrekken van de vergoeding die zij aan de ondernemer met schade betaalt.

Dit is een onderwerp waar lang over gediscussieerd kan worden. In dit hoofdstuk zullen een aantal arresten worden behandeld waarbij de vraag wordt behandeld of er sprake is van een juridisch afdwingbare schadevergoeding of van een normale vergoeding. En dit is nog steeds niet altijd duidelijk: zo heeft een Portugese rechter op 22 mei jl. prejudiciële vragen gesteld over de bedragen die betaald worden wanneer een contract bij telecommunicatie bedrijf wordt opgezegd voor de minimumcontractduur vervuld is. Of dat bedrag een boete/schadevergoeding of een gewone vergoeding is, moet het HvJ nog bepalen.³⁸

3.2: Verantwoording tussenstap

Dit is een soort tussenstap in de scriptie. Hiervoor is van belang om te weten of een schadevergoeding een onbelaste of een belaste vergoeding is. Daarbij moet worden opgemerkt dat dit minder van belang is in geval van schadevergoedingen betaald aan gedupeerde ondernemers die zelf recht hebben op aftrek van btw. Of de vergoeding die de NAM betaalt, gezien kan worden als een schadevergoeding of niet maakt dan namelijk niet uit voor het bedrag dat zij uiteindelijk zal moeten vergoeden. Stel: de schade veroorzaakt door een aardbeving bedraagt €100. Als de vergoeding hiervoor telt als een juridisch afdwingbare schadevergoeding is deze onbelast en zal de NAM dus €100 moeten betalen. Als er sprake is van een normale vergoeding als tegenprestatie voor een dienst, dan wordt dit wel belast. Als de NAM dit rechtstreeks betaalt aan de aannemer, moet de NAM €121 betalen aan de aannemer, €100 plus €21 btw. Die €21 kan de NAM daarna weer aftrekken, waardoor de netto-kosten gelijk zijn aan €100. Mocht de NAM deze vergoeding betalen aan een gedupeerde ondernemer, dan heeft de ondernemer eerst €121 euro betaald aan de aannemer, waarvan de ondernemer €21 kan terugvragen. Daarna factureert de ondernemer €121 (inclusief €21 btw) aan de NAM. De NAM betaalt €121 en kan in deze situatie weer €21 terugvragen, waardoor haar netto-kosten wederom gelijk zijn aan €100.

³⁸ Zaak C-295/17, 22 mei 2017

Wanneer er schade is bij een particulier en de NAM krijgt niet de factuur van de aannemer, maar ze moet de particulier betalen, dan zal de NAM €121 moeten betalen. Dit is namelijk wat de particulier aan de aannemer betaalt, kosten inclusief btw. De NAM moet de kosten van de particulier vergoeden, maar de particulier kan geen facturen met btw uitreiken. Daarom zal de NAM de volledige €121 aan de particulier moeten betalen.

In de volgende paragraaf zal nader onderzocht worden of een schadevergoeding moet worden beschouwd als een onbelaste of vergoeding.

In het besluit van 25 november 2011 van de staatssecretaris van Financiën wordt ook een situatie van schade bij ondernemers omschreven. Hierin staat dat als een ondernemer schade veroorzaakt, deze geen recht heeft op aftrek omdat de veroorzaker niet de daadwerkelijke afnemer is van de herstelwerkzaamheden. Echter als beide partijen van te voren vaststellen dat er schade kan ontstaan bij het verrichten van werkzaamheden en overeenkomen dat de veroorzaker deze schade volledig herstelt. In dit geval is er een direct verband tussen het veroorzaken van de schade en het herstel en dat dit op rekening komt van de veroorzaker.³⁹

3.3: Vergoeding of schadevergoeding

Over het algemeen wordt aangenomen dat juridisch afdwingbare schadevergoedingen geen vergoedingen zijn in de zin van de wet OB. Deze vergoedingen blijven als gevolg daarvan onbelast. Het blijkt echter lastig te bepalen of er sprake is van een schadevergoeding of van een vergoeding voor een verrichte prestatie.⁴⁰

Dit is van belang om te onderzoeken, want als geoordeeld kan worden dat er geen sprake is van een schadevergoeding, maar van een vergoeding van een dienst, zal de NAM altijd btw af mogen trekken.

J. M. J. L. Vervloed (1981)⁴¹ schrijft over een uitspraak van de Tariefcommissie. In dat geval is er geen sprake van een belaste vergoeding als de gelaedeerde de schade zelf laat herstellen. Dit komt omdat de veroorzaker al uit andere hoofde tot betaling is gehouden.⁴² In dit arrest was echter geen sprake van een belaste vergoeding omdat de gelaedeerde geen btw-ondernemer was.

Daarnaast beschrijft Vervloed (1981) ook hoe het zou moeten gaan als er schade is voor een ondernemer. Zodra er schade is dient de ondernemer met schade een vordering op de veroorzaker te boeken en de veroorzaker een schuld aan de ondernemer. Wanneer de schade hersteld is, factureert de gedupeerde de kosten van het herstel aan de veroorzaker, hij komt immers een verbintenis na. De vergoeding wordt dan gevormd door het wegboeken van de vordering. In dit geval moet de veroorzaker de omzetbelasting van de factuur afdragen.

³⁹ Besluit van de Staatsecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. nr. 21834

⁴⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 155

⁴¹ J. M. J. L. Vervloed. (01-01-1981). Schadevergoedingen en omzetbelasting. *Weekblad Fiscaal Recht* 1981/1601 601-622.

⁴² TC 25 januari 1977, BNB 1977/201

3.4: Arresten

Vergoedingen die een schadevergoeding lijken te zijn, worden niet altijd als zodanig beoordeeld door de HR en daarom zal er toch btw afgedragen moeten worden. De jurisprudentie geeft een wisselend beeld over wanneer iets kwalificeert als schadevergoeding en wanneer als normale vergoeding.

3.4.1: HR 18 december 1991

Het eerste arrest waar naar gekeken zal worden gaat over een boekenclub en de aanmaningskosten van leden die te laat betaalden voor de levering van boeken.⁴³ De HR oordeelde dat deze aanmaningskosten als vergoeding golden die de boekenclub moest maken om haar vorderingen te kunnen innen. Deze kosten werden niet in rekening gebracht ten aanzien van het boek, er is geen sprake van een prestatie en daarom hoeft er geen btw te worden afgedragen.

3.4.2: HR 12 april 1995

Er is ook een voorbeeld met een verhuurder van videobanden, die boetes in rekening bracht wanneer klanten te laat de video's terugbrachten. De HR oordeelde dat aangezien de boete even hoog was als de standaard dagprijs, er een voldoende rechtstreeks verband was tussen de inkomsten en de 'verhuur' diensten, die er geheven kon worden.⁴⁴ In de kosten zit dus btw verwerkt en die is aftrekbaar zijn als de huurder ondernemer is.

3.4.3: Société thermale d'Eugénie-les-bains

Over de schadevergoedingen is geen btw verschuldigd wanneer er geen verband is tussen de vergoedingen en een prestatie. Dat oordeelde het HvJ in Société thermale d'Eugénie-les-bains⁴⁵ over de 'no-show' vergoedingen die hotelgasten betaalden wanneer zij niet op kwamen dagen. Die moesten worden gezien als een forfaitaire schadeloosstelling en de HR oordeelde dat er geen verband is tussen deze ontvangen vergoeding en een dienst van het hotel. M. E. van Hilten en H. W. W. van Kesteren (2014) vinden echter dat met recht verdedigd kan worden dat die vergoedingen werden voldaan ter reservering van de hotelkamers. Een prestatie tegen vergoeding dus.⁴⁶

3.4.4: Air France-KLM

Dat de vergoeding van 'no-shows' wel wordt gezien als een vergoeding voor een prestatie is het geval in het arrest Air France-KLM⁴⁷. Hier heeft Air France-KLM geen btw afgedragen over de verkoop van vliegtickets die niet gebruikt worden. Het HvJ oordeelde echter dat de luchtvaartmaatschappij diensten levert voor de vergoeding die ze krijgen van passagiers die niet komen opdagen. In plaats van dat ze de personen en eventuele bagage vervoeren, stellen ze de passagier in staat om gebruik te maken van de verplichtingen van de vervoersovereenkomst. Zo is er toch sprake van een levering van een dienst en moet er ook btw worden afgedragen over de tickets van de 'no-shows'.

⁴³ HR 18 december 1991, BNB 1992/183

⁴⁴ HR 12 april 1995, BNB 1995/181

⁴⁵ HvJ 18 juli 2007, nr. C-277/05

⁴⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, p. 156

⁴⁷ HvJ 23 december 2015, C-250/14

3.5: Schadevergoeding van de NAM

Er moet gekeken worden of er sprake kan zijn van een vergoeding of niet. Als de vergoeding van de NAM aan de ondernemers met schade niet gezien wordt als een schadevergoeding, kunnen ze de btw aftrekken wanneer deze betaald wordt aan de ondernemer met schade. De voorwaarde hiervoor moet zijn dat er een dienst tegenover de vergoeding staat, anders is er sprake van een juridisch afdwingbare schadevergoeding en zal de NAM niets kunnen aftrekken.

Het valt te beargumenteren dat er een prestatie tegenover staat, namelijk dat de ondernemer wiens schade hersteld wordt de vordering wegboekt en zo een dienst levert tegen vergoeding. Daarnaast zou het een vergoeding kunnen zijn voor het nalaten van het ondernemen van andere maatregelen zoals het starten van een civielrechtelijke procedure tot schadevergoeding. Dit is een belangrijk aspect om mee te nemen omdat het zo gaat bij de vergoedingen. De NAM betaalt de reparatiekosten en daarom zullen de ondernemers die schade geleden hebben niet naar de rechter gaan om alsnog een schadevergoeding af te dwingen. In een dergelijk geval bewijst de ondernemer een dienst aan de NAM en de vergoeding voor deze dienst is dat de reparatiekosten door de NAM betaald worden. In dat geval heeft de ondernemer de btw afgetrokken van de reparatie en stuurt hij een eigen factuur door naar de NAM. Op de factuur in deze situatie zal het bedrag van de herstellkosten staan zonder btw van de aannemer, maar met btw berekend door de ondernemer. Deze betaalt de NAM en aangezien de NAM een ondernemer is, kan zij de btw weer in aftrek brengen. Zo draagt de NAM niet de kosten van de btw.

Er kan ook beargumenteerd worden dat er geen sprake is van een prestatie tegen vergoeding. Wanneer men bedenkt een ondernemer normaliter geheel andere leveringen of diensten zal verrichten, kan het nalaten om juridische stappen te ondernemen wellicht niet als een dienst worden beschouwd. Daarbij geldt dat is de NAM aansprakelijk zou kunnen worden gesteld voor de schade waardoor zij deze daarom zou moeten vergoeden. Daarom kan dit gezien worden als een andere handeling in plaats van een handeling met een vergoeding als tegenprestatie.

Volgens het besluit van de staatssecretaris kan de NAM alleen aftrek krijgen over de kosten van de herstellwerkzaamheden als er van te voren afspraken zijn gemaakt over een mogelijke schade die de NAM zou kunnen veroorzaken. Het zou in principe kunnen dat toen de NAM vernam dat zij de aardbevingen veroorzaakten, ze afspraken gemaakt hebben met eventuele toekomstige schadelijders. Dan is de btw aftrekbaar. Als de NAM dat niet heeft gedaan, mogen ze geen btw aftrekken over de betaalde schadevergoeding.⁴⁸

De situatie waarin een ondernemer met schade en de NAM zich zouden verkeren als de ondernemer zelf een aannemer inschakelt is het meest vergelijkbaar met het hiervoor beschreven arrest met de boekenclub.⁴⁹ De schadevergoeding van de NAM is een vergoeding voor de ondernemer om de aannemer te betalen en niet voor een andere dienst die geleverd wordt. Daarnaast wordt in dat arrest ook niet gesteld dat de aanmaningskosten

⁴⁸ Besluit van de Staatsecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. nr. 21834

⁴⁹ HR 18 december 1991, BNB 1992/183

die in rekening werden gebracht als leden te laat betaalden voor de levering van boeken, een vergoeding zijn voor het afzien van het nemen van gerechtelijke stappen.

In dat geval zal de NAM de schade moeten vergoeden zonder dat de ondernemer btw berekent, die de NAM kan aftrekken. Echter kan de ondernemer de btw van de aannemer aftrekken, waardoor zijn netto schade, en dus vergoeding, het bedrag is zonder btw. Dit is dan ook het bedrag dat de NAM moet uitbetalen, waardoor de kosten even hoog zijn als wanneer het een dienst is.

In geval van particulieren zal de NAM altijd het bedrag moeten vergoeden inclusief de btw. De particulier kan geen btw aftrekken of in rekening brengen. Als het als een dienst wordt gezien dat de particulier niet naar de rechter stapt is er geen btw in het spel omdat de particulier geen btw-ondernemer is, dus kan de NAM niets aftrekken. De netto schade van de particulier is inclusief de btw van de aannemer omdat de particulier deze niet kan aftrekken, de NAM zal deze dan ook in het geheel moeten vergoeden.

Hetzelfde zal het geval zijn voor ondernemers die vrijgesteld presteren. Zij kunnen ook geen btw in aftrek of in rekening brengen, dus zal de vergoeding die de NAM moet betalen inclusief btw zijn.

Dit past ook bij de uitspraak van de Tariefcommissie⁵⁰. Volgens die uitspraak zou de NAM wanneer een ondernemer die zelf zijn schade herstelt en daarna een factuur doorstuurt aan de NAM geen btw kunnen aftrekken, omdat het geen vergoeding is voor een belaste prestatie.

3.6: Deelconclusie

Het valt zowel te beargumenteren dat de vergoeding een juridisch afdwingbare schadevergoeding is, als dat het valt te beargumenteren dat er sprake is van een vergoeding in ruil voor een prestatie.

Mocht er geoordeeld worden dat het een juridisch afdwingbare schadevergoeding is aan een ondernemer, dan is het een vergoeding zonder btw en kan de NAM dus geen btw in aftrek brengen.

Als er sprake is van een vergoeding voor een prestatie, moet er gekeken worden wie de prestatie aan de NAM levert. Wanneer dit een particulier is, of een ondernemer die geen btw-belaste prestaties levert zal er door hen geen btw berekend worden. Dit heeft als gevolg dat er voor de NAM ook geen btw is om af te trekken. Wanneer de NAM de kosten moet vergoeden aan een ondernemer die btw-belaste prestaties levert, zal de NAM een factuur ontvangen waar een btw bedrag op te vinden is. Deze btw kan de NAM in aftrek brengen, omdat het een vergoeding voor een prestatie is.

⁵⁰ TC 25 januari 1977, BNB 1977/201

Hoofdstuk 4: De afnemer in de omzetbelasting

4.1: Inleiding

Dit hoofdstuk is vooral van belang voor de schadevergoeding aan particulieren, aangezien de NAM bij uitbetalingen aan hen geen recht heeft op aftrek van btw. Als de NAM dan nog in aanmerking wil komen voor btw-aftrek moet zij de afnemer zijn van de herstelwerkzaamheden. Als de NAM, net zoals in de krantenartikelen gesteld wordt, alle btw aftrekt, is het van belang te onderzoeken of de NAM de afnemer kan zijn bij de aannemer of niet, dit zal onderzocht worden aan de hand van een aantal arresten. Als de NAM de afnemer blijkt te zijn, komt haar naam terecht op de factuur te staan en is zij degene die de btw die ze moet betalen over de herstelwerkzaamheden, aftrekt.⁵¹ Als zij onterecht haar naam op de factuur laat zetten, heeft de NAM geen aftrekrecht en betaalt ze dus te weinig omzetbelasting.

4.2: Arresten

4.2.1: Rijkswaterstaat

Het eerste arrest dat besproken zal worden waar discussie is gevoerd over aan wie er gepresteerd werd, is het Rijkswaterstaat arrest⁵². Hier hadden twee schepen van een Duitse rederij schade toegebracht aan eigendommen van de Staat. In overleg met Rijkswaterstaat heeft de rederij de opdracht gegeven om de schade te herstellen en daarom heeft zij de factuur hiervoor gekregen. De rederij kon daarom de btw in aftrek brengen, dit is niet iets wat Rijkswaterstaat had kunnen doen aangezien hij btw-vrijgestelde prestaties verricht. De HR oordeelde echter dat de herstelwerkzaamheden waren verricht aan Rijkswaterstaat, waardoor de rederij de btw toch niet in aftrek kon brengen.

4.2.2: Auto Lease Holland

Een ander arrest waar de daadwerkelijke afnemer de belangrijke rol speelt is het arrest Auto Lease Holland (hierna: ALH).⁵³ Hier konden lessees met een creditcard op naam van een rekening van ALH hun auto voltanken. De lessees moesten per maand 1/12 van hun verwachte jaarlijkse brandstofkosten betalen als voorschot en aan het einde van het jaar kregen ze de uiteindelijke rekening. Het Hof van Justitie (hierna: HvJ) zag ALH enkel als kredietverstrekker, de kosten belandden immers bij de lessees. Zo heeft ALH geen recht op aftrek van de omzetbelasting over de brandstofkosten, ondanks dat het voor hun rekening betaald wordt. De lessees zijn in dit geval dus de afnemer.

Afgaande op de vorige arresten maakt het dus niet uit wiens naam er op de factuur staat, het gaat er om wie de daadwerkelijke afnemer is van prestaties of goederen. Het lijkt er echter op dat de HR hier op terug komt,⁵⁴ dat blijkt uit een aantal opvolgende arresten.

4.2.3: HR 25 maart 1998, HR 8 oktober 2004 & HR 14 maart 2001

Zo stelt de HR dat degene die de factuur betaalt daarmee ook de afnemer is en degene die

⁵¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 341

⁵² HR 24 september 1980, nr. 20 060, *BNB* 1980/303

⁵³ HvJ 6 februari 2003, C-185/01, *BNB* 2003/171

⁵⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 347

de rechtsbetrekking is aangegaan.⁵⁵ Nog een voorbeeld hierbij is een arrest waar een werkgever opdracht geeft voor de verhuizingen van zijn werknemers.⁵⁶ De werknemers zijn uiteindelijk degenen die voordeel hebben bij deze verhuizing, maar toch stelt de HR dat de werkgever de opdracht had gegeven en de verhuizers de diensten onder bezwarende titel hebben verricht aan de werkgever. In een ander arrest⁵⁷ gaat het er om dat de ondernemer wiens naam op de factuur staat ook enigszins door de ondernemer in kwestie zijn afgenomen, omdat er een voordeel voor hem kan zijn.

4.2.4: Lebara

Daarnaast is in de zaak Lebara⁵⁸ door het HvJ geoordeeld dat gekeken moet worden met wie de presterende ondernemer in contractuele verhouding staat om te kunnen bepalen wie de afnemer van die prestatie is.⁵⁹

Belangrijke arresten die als bewijs kunnen gelden dat de HR terug komt op de daadwerkelijke afnemer en neigt naar degene op de factuur van de afnemer zijn HR 2 december 2011 en HR 1 mei 2015.

4.2.5: HR 2 december 2011

Volgens HR 2 december 2011, nr. 43813⁶⁰ geldt de regel dat degene die de factuur ontvangt de afnemer is. In dit arrest had belanghebbende X BV de btw van de advieskosten met betrekking tot de verkoop van aandelen van Engineering BV in aftrek genomen. X BV was in bezit van een derde van de aandelen van de Holding BV en Holding BV bezat alle aandelen van Engineering BV. De afnemer volgens de factuur was X BV, maar de inspecteur nam het standpunt in dat de diensten verleend waren aan de Holding BV en dat X BV daarom geen recht had op aftrek. De HR oordeelde dat X BV de btw wel mocht aftrekken op grond van artikel 15 lid 1 sub a, waarin staat dat de btw van een andere ondernemer mag worden afgetrokken mits er een juist opgemaakte factuur is.⁶¹ De reden die de HR hiervoor gaf, was dat degene aan wie de factuur wordt uitgereikt en daarin genoemd wordt als degene aan wie de levering of dienst wordt verricht en verplicht wordt te betalen, daarom ook degene is aan wie de prestatie wordt verricht. Daarom mag deze ondernemer dan ook de btw op de factuur aftrekken. Degene die meent dat een ander afnemer is, zal dat dan moeten aanvechten bij de rechter.⁶²

4.2.6: HR 1 mei 2015

In lijn met HR 2 december 2011 is in HR 1 mei 2015⁶³, nr. 13/06113, V-N 2015/23.18 beslist dat een apotheker alle btw mocht aftrekken, ook al was deze volgens de belastingdienst niet de enige daadwerkelijke afnemer. In dit arrest wordt namelijk een pand afgebouwd en ingericht waar één apotheker in gaat zitten samen met vijf huisartsen, waarbij alleen de

⁵⁵ HR 25 maart 1998, *BNB* 1998/181

⁵⁶ HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, *BNB* 2005/6

⁵⁷ HR 14 maart 2001, nr. 36 257, *BNB* 2001/213

⁵⁸ HvJ 3 mei 2012, nr. C-520/10, V-N 2012/27

⁵⁹ Brueker, N. M. (2016-2017). Wie is afnemer voor de btw?

⁶⁰ HR 2 december 2011, nr. 43813, *BNB* 2012/55

⁶¹ Art. 15 OB

⁶² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 347

⁶³ HR 1 mei 2015, *BNB* 2015/143

apotheker recht heeft op aftrek van voorbelasting. De apotheker heeft deze kosten op zich genomen en wil alle betaalde omzetbelasting aftrekken. Het Hof had geoordeeld dat de prestaties ook zijn afgenomen door de huisartsen en aangezien zij ook belang hadden bij de werkzaamheden zou er sprake zijn van een relatiegeschenk of gift als benoemd in art. 1 lid 1 sub b en lid 2 Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (hierna: BUA). Hierin wordt omschreven dat er geen recht is op aftrek van de voorbelasting indien de levering een gift is aan iemand die zelf geheel of hoofdzakelijk niet in aanmerking komt voor voorbelasting. De Hoge Raad (hierna: HR) heeft deze uitspraak echter vernietigd. Volgens hem is het belangrijk aan wie de prestaties gericht zijn en hiervoor is volgens de HR uitsluitend van belang of de werkzaamheden zijn verricht ingevolge een rechtsbetrekking met de dienstverrichters. Volgens de HR is er geen rechtsbetrekking geweest tussen de huisartsen en de dienstverrichters en is er ook geen sprake geweest van een gift. Dat komt omdat het voor een apotheek bevorderlijk kan zijn om met huisartsen in een pand te zitten omdat de apotheek door de extra patiënten een hogere winst kan genieten. Hier stond dus de naam van de apotheek op de factuur en omdat niet aannemelijk kon worden gemaakt dat de huisartsen ook daadwerkelijke afnemers zijn, geldt ook in dit geval weer dat wat op de factuur staat.

4.2.7: Iberdrola

Deze zaak draait om de exploitant van een vakantiecomplex, Iberdrola, die een overeenkomst sluit met de gemeente om de gemeentelijke afvalwater infrastructuur op eigen kosten te repareren. Iberdrola wil namelijk dat de vakantiecomplexen belast met btw verhuurd zullen worden. Voordat het vakantiecomplex aangeloten kan worden op het gemeentelijke pompstation voor afvalwater, moet deze gesaneerd worden. Iberdrola betaalt deze kosten en brengt de daarvoor betaalde btw in aftrek. De Bulgaarse fiscus oordeelt echter dat dit een dienst is die om niet ten behoeve van de gemeente is verricht en dat de btw niet aftrekbaar is. De Bulgaarse rechter stelt prejudiciële vragen en het HvJ oordeelt dat Iberdrola de btw in aftrek mag brengen. Volgens het HvJ bestaat er recht op aftrek van voorbelasting, wanneer onroerende zaken die eigen die eigendom zijn van de gemeente, worden verbouwd. Dit geldt ook in het geval van Iberdrola, wanneer de gemeente om niet het genot van de resultaten van de dienst krijgt en wanneer die diensten zowel door Iberdrola als de gemeente in het kader van hun economische activiteiten worden gebruikt. Het HvJ legt nog wel een beperking op: de diensten mogen niet verder reiken dan hetgeen noodzakelijk is om Iberdrola in staat te stellen om belaste handelingen in een later stadium te verrichten en de kosten ervan zijn inbegrepen in de prijs van die handelingen.⁶⁴⁶⁵

Besluit van de staatssecretaris van Financiën

In dit besluit wordt ook omschreven wie de afnemer is. Hier staat namelijk dat degene die afnemer is, in de regel diegene is die de rechtsbetrekking aangaat, de factuur ontvangt en het goed of de dienst feitelijk afneemt. In het geval dat een dienst of goed aan een ander

⁶⁴ HvJ 14 september 2017, C-132/16

⁶⁵ Zaak Iberdrola. Exploitant vakantiecomplex kan voorbelasting op sanering afvalwaterinfrastructuur aftrekken. Geraadpleegd van https://www.navigator.nl/document/iddf4aeecbf72b4e588e7cff62d72a9b7d?ctx=WKNL_CSL_176&preventVakstudieRedirectLoop=0

wordt verricht of verstrekt dan aan degene die de rechtsbetrekking aangaat, moet aan de hand van omstandigheden beoordeeld worden wie voor de btw de afnemer van het goed is. Zo staat er dat het mogelijk is dat een ondernemer voor de btw afnemer kan zijn, ondanks het feit dat het goed of de dienst aan een ander wordt geleverd/verstrekt.⁶⁶

4.3: Deelconclusie

De conclusie die we kunnen trekken naar aanleiding van de arresten en het besluit van de staatssecretaris van Financiën, is dat de naam op de factuur het belangrijkste is. De rechtsbetrekking is relevant voor de HR om te bepalen wie de afnemer is, waarbij de factuur leidend is bij de beantwoording van de vraag wie de rechtsbetrekking is aangegaan. Als uit andere feiten niet blijkt dat iemand anders dan de degene die op de factuur staat de afnemer is, is het de persoon die op de factuur staat.

⁶⁶ Besluit van de Staatsecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. nr. 21834

Hoofdstuk 5: Kan de NAM afnemer zijn van de herstelwerkzaamheden?

5.1: Inleiding

Uit het hoofdstuk van de schadevergoedingen blijkt dat de vergoedingen van de NAM kunnen gelden als een normale vergoeding. In dat geval krijgen ze een dienst geleverd van een ondernemer met schade, waarvan de NAM als ondernemer de betaalde btw kan terugvragen. Dat geldt echter niet indien de schade wordt vergoed aan een particulier of een andere partij die geen btw kan aftrekken. Dan is het voor de btw-aftrek nodig dat de NAM als afnemer van de prestatie kan worden gezien en dat haar naam en adres- en andere releop de factuur staan.

5.2: Overzicht onderzochte feiten

Volgens het ALH en Rijkswaterstaat arrest zou men kunnen concluderen dat de NAM dat niet is. In deze gevallen gaat het om wie er uiteindelijk daadwerkelijk de voordelen geniet van de geleverde goederen/diensten. In het geval van de NAM, zijn dat de gedupeerden. Dat komt omdat het hun huizen zijn, waar zij in blijven wonen en de NAM alleen maar degene is die de rekening voor hen betaalt.

Volgens M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren (2014) lijkt het er echter op dat de HR hier op terug komt en dat is erg aannemelijk, gezien de hiervoor besproken arresten: HR 2 december 2011 en HR 1 mei 2015.

Er valt dus ook te beargumenteren dat de NAM wel afnemer is van de herstelwerkzaamheden. Erg belangrijk is al dat hun naam op de factuur staat, een essentieel feit voor het bepalen van de afnemer. Zij zijn verantwoordelijk om de rekening te betalen en gaan de contractuele verhouding aan met de aannemer. Het is te beargumenteren dat er een rechtsbetrekking is tussen de aannemers en de NAM. De dienst wordt onder bezwarende titel aan de NAM geleverd en de NAM levert de tegenprestatie in de vorm van de betaling. Er is een overeenkomst tussen hen en de vergoeding voor de prestatie is bedongen, waaruit blijkt dat er een rechtsbetrekking volgt uit Europese jurisprudentie.⁶⁷ Daarnaast heeft de NAM ook voordelen bij het betalen van de herstelwerkzaamheden. Ze veroorzaakt de aardbevingen dan wel, maar naast het feit dat ze de schade moeten vergoeden, zouden ze veel gezichtsverlies lijden als ze zulke vergoedingen zouden weigeren te betalen.

Uit het meest recente arrest genoemd in hoofdstuk 4, Iberdrola, blijkt ook dat NAM afnemer zou mogen zijn. Hoewel de gedupeerde degene is die gebaat is bij de dienst en ook het resultaat ervan geniet, kan het volgens het Iberdrola arrest noodzakelijk zijn dat de NAM de kosten voor haar rekening neemt. Het betalen van de herstelwerkzaamheden zorgt er namelijk voor dat de NAM ook in de toekomst nog belaste handelingen kan verrichten, en het waarborgt dus de continuïteit van haar onderneming.. Hierbij is volgens het Iberdrola arrest nog wel vereist dat de kosten van deze dienst inbegrepen worden in de prijs van de belaste handelingen van de NAM. Dat lijkt aannemelijk. Aangezien er bijna 20.000 schademeldingen waren in 2016, zal de NAM waarschijnlijk de kosten hiervan hebben

⁶⁷ Sparidis, E. (24-02-2015). De rechtsbetrekking in de btw. *Weekblad Fiscaal Recht*.2015/290. 282-306.

verdisconteerd in de prijzen van haar producten waardoor gesteld kan worden dat ook aan deze voorwaarde van het Iberdrola arrest wordt voldaan.

5.3: Deelconclusie

We kunnen dus constateren dat de NAM terecht afnemer kan zijn van de geleverde prestaties van de aannemers betreffende de herstelwerkzaamheden, afgaande op de jurisprudentie, aangezien haar naam op de factuur staat en zij de rechtsbetrekking aangaat met de aannemers die het herstel verzorgen.

Dit komt overeen met het besluit van de staatssecretaris van Financiën. In het besluit staat namelijk dat naar omstandigheden kan worden bepaald wie de afnemer is en dat dit niet alleen degene is die de feitelijke afnemer is van een dienst of een goed.

Daarnaast komt dit ook overeen met wat minister Kamp heeft geschreven in zijn brieven. Volgens hem kan de NAM de afnemer zijn als ze een rechtsbetrekking zijn aangegaan en als hun naam op de factuur staat.

Hoofdstuk 6: Misbruik van recht

6.1: Inleiding

Tot nu toe lijkt het er op dat de NAM, wanneer zij btw in aftrek neemt, handelt zoals de wet dat voorschrijft. Ze veroorzaakt echter wel aardbevingen en hoeft veel minder btw af te dragen wanneer ze recht heeft op btw-aftrek dan wanneer ze dat niet had gehad. Het zou dus kunnen zijn dat ze strikt genomen op basis van de wettekst aftrekrecht heeft, maar dat de wetgever dat niet zo bedoeld heeft en er dus sprake is van misbruik van recht.

Om misbruik van recht aan te nemen moet worden vastgesteld dat er is gehandeld in strijd met het doel en de strekking van de omzetbelastingwetgeving. Verder moet er met objectieve factoren worden aangetoond dat het wezenlijke doel van de gekozen structuur is om een belastingvoordeel te verkrijgen.⁶⁸

Lange tijd werd gedacht dat het leerstuk misbruik van recht niet bestond in de btw. Dat komt omdat het leerstuk *fraus legis* als één van de eisen kent dat er een subjectieve gerichtheid van de belastingplichtige op het belastingvoordeel moet zijn en velen waren van mening dat het in een objectieve belasting als de omzetbelasting onmogelijk was om het aan zo'n subjectief criterium te testen.⁶⁹ Het HvJ EG bepaalde echter in het arrest Halifax⁷⁰, en later in de arresten Part Services⁷¹, RBS Deutschland⁷² en Newey⁷³, dat daar wel sprake van kan zijn.⁷⁴

6.2: Arresten

6.2.1: Halifax

In het arrest Halifax had een bank, genaamd Halifax, drie dochtermaatschappijen opgericht. Deze werden gebruikt zodat er meer voorbelasting kan worden afgetrokken, Halifax had namelijk als bank slechts recht op vooraftrek van vijf procent. Het VAT and Duties Tribunal in Londen heeft daarom prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. Bij de beantwoording van deze vragen heeft het HvJ de toepassing van misbruik van recht bij btw verklaard met de eisen die in het begin van dit hoofdstuk zijn genoemd: dat er sprake is van misbruik van recht wanneer er gehandeld wordt in strijd met het doel en de strekking van de omzetbelastingwetgeving en dat er objectief moet worden aangetoond dat het wezenlijke doel van de structuur is om belastingvoordeel te behalen.⁷⁵

6.2.2: Part Services

Een ander relevant arrest is het Part Services arrest. Hier werden auto's aan derden geleased door Part Services, voorheen Italservice, en een leasemaatschappij IFIM. Zij splitsten de leaseprestatie in de financiering, gedaan door Part Services, en het ter beschikking stellen

⁶⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 63

⁶⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 63

⁷⁰ HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170

⁷¹ HvJ 21 februari 2008, C-425/06

⁷² HvJ 22 december 2010 C-277/09, BNB 2011/213

⁷³ HvJ 20 juni 2013, C-653/11, BNB 2014/49

⁷⁴ Perié, T. G. (2009). *Misbruik van recht in de btw. Juridisch up to Date*. P. 8-9 (afl. 23)

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

van de auto's door IFIM. Door deze splitsing van een vrijgestelde financieringsprestatie en een belaste leaseprestatie, was het resultaat dat er minder btw werd betaald dan in de situatie waar geen gebruik was gemaakt van een dergelijke constructie. De Italiaanse rechtbank heeft prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ waarop zij geoordeeld heeft dat er in deze situatie sprake kan zijn van misbruik van recht, de nationale rechter moet dan nagaan of het doel van deze constructie een belastingvoordeel is. Als dat het geval is, is er sprake van misbruik van recht.⁷⁶⁷⁷

6.2.3: RBS Deutschland

Het arrest RBS Deutschland (hierna: RBSD)⁷⁸ gaat over een in Duitsland gevestigde groepsmaatschappij van de Royal Bank of Scotland die bank- en leasingdiensten verstrekt en is voor de btw geregistreerd in het Verenigd Koninkrijk als niet in het land gevestigde belastingplichtige. RBSD kocht in het Verenigd Koninkrijk personenauto's aan van Vinci Fleet Services (hierna: VFS), een dochteronderneming van Vinci plc (hierna: Vinci) deze onderneming is tevens geregistreerd in het Verenigd Koninkrijk en had deze auto's gekocht bij autoverkopers die daar ook gevestigd zijn. Daarna werd voor deze auto's een verkoopoptie gesloten, waardoor de auto's door van VFS kon worden verlangd dat deze de auto's op een bepaalde datum terugkocht. Tussen RBSD en Vinci werd een leasingovereenkomst gesloten, na afloop van de leasing moest Vinci de volledige restwaarde van de auto's aan RBSD betalen.

Over de leasegelden is in het Verenigd Koninkrijk geen btw verschuldigd omdat deze handelingen werden beschouwd als diensten en die worden aangenomen te zijn verricht in Duitsland, waar de dienstverrichter zetel heeft. In Duitsland was er ook geen btw verschuldigd omdat de handelingen werden beschouwd als een levering van goederen die plaatsvond in het Verenigd Koninkrijk, de plaats van levering. Hierdoor werd er zowel in het Verenigd Koninkrijk als in Duitsland, geen btw geheven over de leasegelden.

RBSD maakte aanspraak op een aftrek van de voorbelasting, maar deze werd geweigerd. De Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs⁷⁹ (hierna: Commissioners) stelden dat er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor aankoop van goederen die woorden gebruikt voor handelingen waar geen btw over wordt geheven. Zij stelden ook dat RBSD misbruik van recht had gemaakt met de gebruikte constructie. De RBSD gaat in beroep tegen de Commissioners en hiervoor zijn prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ en zij heeft geoordeeld dat de Commissioners de teruggaaf van voorbelasting niet kan weigeren en dat er geen sprake is van misbruik van recht. Dit komt doordat de handelende partijen juridisch niet verbonden zijn en de handelingen normale transacties waren kan niet worden aangetoond dat er sprake is van een kunstmatige constructie die geen verband houdt met de economische realiteit.

⁷⁶ HvJ 21 februari 2008, C-425/06

⁷⁷ Van Haaren, M. I. (2012-2013) Is het RBS Deutschland arrest een begrenzing van het leerstuk van misbruik van recht en/of het neutraliteitsbeginsel? *Europese Fiscale Studies*

⁷⁸ HvJ 22 december 2010 C-277/09, BNB 2011/213

⁷⁹ Belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk

6.2.4: Newey

In het arrest Newey⁸⁰, is er sprake van een krediethandelaar die vrijgestelde diensten verricht en daarom geen recht heeft op aftrek van de btw. Om dit te voorkomen richt Newey nog een vennootschap in Jersey op, Alabaster, die de bemiddelingsovereenkomsten zal sluiten en een bemiddelingsloon daarvoor ontvangt. Alabaster heeft echter een beperkte rol: ze moeten de kredietaanvragen accorderen die Newey doorstuurt en ze sluiten een overeenkomst tot het verrichten van reclamediensden. De overeenkomsten worden altijd goedgekeurd en vaak ook in een erg korte tijd. Daarnaast is Newey degene die de besprekingen voor de reclame voert en degene die het goedkeurt.

Doordat Alabaster op Jersey zit, geldt het EU recht daar niet en vallen de diensten buiten het bereik van de Zesde richtlijn. Hier staat namelijk in artikel 9 lid 2 sub e dat de plaats diensten op het gebied van reclame, de plaats is waar de zetel van de ontvanger is gevestigd.⁸¹ Daarom is er op de reclamediensden aan Alabaster ook geen btw verschuldigd en bewerkstelligen de partijen dat er geen btw drukt op de reclamediensden.⁸²

Het HvJ oordeelde dat contractuele bepalingen weliswaar een in aanmerking te nemen factor vormen, maar dat deze niet doorslaggevend zijn bij de vaststelling wie de verrichter en de ontvanger zijn van een dienst. Deze contractuele bepalingen zijn niet doorslaggevend wanneer blijkt dat zij niet de economische en commerciële realiteit weergeven, maar een zuiver kunstmatige constructie zijn, gemaakt om een belastingvoordeel te verkrijgen. Hierover moet de nationale rechter oordelen.

Met deze uitspraak zegt het HvJ dat een constructie zoals die van Newey dus misbruik van recht kan zijn. Er is namelijk een constructie waarbij de contractuele bepaling niet de economische en commerciële realiteit weergeeft en dus kan dit door de nationale rechter worden gezien als misbruik van recht.

6.2.5: Cussens

Over de zaak Cussens⁸³, waarover prejudiciële vragen gesteld zijn, maar nog beantwoord moeten worden, heeft Advocaat –Generaal (hierna: A-G) Bobek een conclusie geschreven met betrekking op misbruik van recht. In dit arrest werden in Ierland vakantiewoningen verhuurd voor een periode van twintig jaar en één maand. Deze overeenkomst werd echter na één maand opgezegd en daarna werden de huizen verkocht aan derden. Over die verkoop werd naar Iers recht geen btw geheven, omdat deze geheven wordt over de huurovereenkomsten, de zogenaamde eerste vervreemding. Door deze constructie werd veel minder btw betaald. De A-G oordeelt hierover dat de constructie met de huurovereenkomst als “levering voor de eerste gebruik neming” in strijd is met de zesde btw-richtlijn. De A-G zegt dat het belangrijk is om mee te nemen dat de overeenkomst zo snel wordt opgezegd en dat daarom dus nooit het zeggenschap over de onroerende goederen daadwerkelijk is opgegeven door de verhuurders.

⁸⁰ HvJ 20 juni 2013, C-653/11, BNB 2014/49

⁸¹ Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG, art. 9

⁸² Tromp, F. (2014) Paul Newey en de rechtsvinding. *Weekblad Fiscaal Recht* 2014/316. (306-329)

⁸³ Zaak C- 251/16 02-05-2016

6.3: Deelconclusie

Belangrijk om mee te nemen in de deelconclusie is het begrip dat gevormd is om misbruik van recht te definiëren: dat er gehandeld wordt in strijd met het doel en de strekking van de omzetbelastingwetgeving en dat er objectief moet worden aangetoond dat het wezenlijke doel van de structuur is om belastingvoordeel te behalen.

Wat ook terug is gekomen in de arresten is dat bij misbruik van recht er niet wordt gehandeld naar economische en commerciële realiteit en dat er veel kunstmatige constructies terug te zien zijn.

Bij de NAM is het de vraag of de aftrek van voorbelasting terecht is en of het feit dat zij de afnemer van de prestatie is, een kunstmatige constructie is. Aangezien er uit jurisprudentie is gebleken dat de afnemer degene is wiens naam op de factuur staat, is de NAM terecht de afnemer en is het niet in strijd met doel en strekking van de wet dat zij haar voorbelasting terugvraagt. Er moet gekeken worden naar de economische en commerciële realiteit, het belangrijke wat uit het arrest Newey kan worden meegenomen: het verschil tussen de juridische en de economische werkelijkheid kan het verschil maken voor een oordeel over misbruik van recht en geen kunstmatige constructie. Er is sprake van economische en commerciële realiteit, omdat zij daadwerkelijk betalen voor de levering.

Dan rest alleen de vraag of het niet misbruik van recht is dat de NAM haar naam op de factuur zet. Ze betaalt de factuur, maar is niet de werkelijk afnemer. De reden waarom zij haar naam er liever op heeft dan de naam van de gedupeerde, is omdat de NAM recht heeft op aftrek van de btw, dat hebben niet alle gedupeerde partijen. Het wezenlijke doel is dus het behalen van een belastingvoordeel, anders zou de naam van de gedupeerde net zo goed op de factuur kunnen komen. Is het dan in strijd met het doel en de strekking van de wetgeving? In principe hebben alle ondernemers die btw-belaste prestaties of goederen leveren recht op aftrek van voorbelasting. Zo wordt de neutraliteit van de btw gewaarborgd. De NAM is een btw-plichtige ondernemer en heeft dus om die reden recht op de aftrek van voorbelasting. Aan de andere kant is het een ondernemer die schade toebrengt aan burgers en wanneer ze die schade vergoeden, zorgen ze ervoor dat het zo voordelig mogelijk is voor hen. Een schadevergoeding is er natuurlijk vooral om gedupeerden te helpen, maar het is ook de bedoeling dat het voor degene die schade maakt, niet zo aantrekkelijk mogelijk blijft om door te gaan met schade aanrichten. Dat kan niet het doel en de strekking van de omzetbelastingwetgeving zijn.

Hoofdstuk 7: conclusie

Het doel van deze scriptie is het beantwoorden van de vraag: *‘Trekt de NAM terecht de btw af ter zake van de herstelkosten van aardbevingsschade?’*. Om bij het antwoord te komen zijn een aantal dingen onderzocht: hoe werken schadevergoedingen in de btw, wanneer is iemand afnemer in de btw en wanneer is er sprake van misbruik van recht in de btw.

Wat betreft de schadevergoedingen, kunnen deze ook als normale vergoedingen gezien worden. In de gevallen dat de vergoedingen betaald worden aan een ondernemer met btw belaste prestaties, kan deze ondernemer een factuur uitreiken aan de NAM, waarop de NAM deze btw in aftrek kan brengen. Dit werkt echter niet voor de vergoedingen die ze moet betalen aan particulieren en ondernemers die geen btw belaste prestaties leveren.

Voor die gevallen zou de NAM de factuur van aannemer op haar eigen naam kunnen laten, waardoor ze op die manier de btw kan aftrekken. Ze moet dan wel de daadwerkelijke afnemer zijn om het aftrekrecht te hebben. Uit de jurisprudentie blijkt dat de rechtsbetrekking het belangrijkste is om te bepalen wie de afnemer is. Aangezien de NAM haar naam dus op de factuur laat zetten, gaat ze de rechtsbetrekking aan en is ze in principe de afnemer van de herstelwerkzaamheden.

Volgens de wet kan de NAM tot nu toe de btw aftrekken van de uitbetaalde schadevergoedingen. Het laatste waar naar gekeken zal worden is het vraagstuk misbruik van recht. Misbruik van recht betekent dat er gehandeld wordt in strijd met het doel en de strekking van de omzetbelastingwetgeving en dat er objectief moet worden aangetoond dat het wezenlijke doel van de structuur is om een belastingvoordeel te halen. Verder is het belangrijk dat er niet wordt gehandeld naar de economische en commerciële realiteit en dat er kunstmatige constructies zijn.

De NAM betaalt de aannemer wel, dus er is ten minste enigszins sprake van economische en commerciële realiteit en daarom geen kunstmatige constructie. Het is wel duidelijk dat de NAM zichzelf op de factuur laat zetten om een belastingvoordeel te behalen, maar wat lastiger is het om te bepalen of het tegen het doel en de strekking van de wet op de omzetbelasting is. Er wordt schade toegebracht aan burgers, waarbij de NAM toch een belastingvoordeel bij weet te behalen.

Het is wettelijk gezien dus mogelijk voor de NAM om de btw over de uitbetaling rechtmatig af te trekken. Of er sprake is van misbruik van recht, is aan de Hoge Raad om te bepalen.

Bronvermelding

Literatuur

- Brueker, N. M. (2016-2017). Wie is afnemer voor de btw?
- Perié, T. G. (2009). Misbruik van recht in de btw. *Juridisch up to Date*. P. 8-9 (afl. 23)
- Sparidis, E. (24-02-2015). De rechtsbetrekking in de btw. *Weekblad Fiscaal Recht*. 2015/290. 282-306.
- Tromp, F. (2014) Paul Newey en de rechtsvinding. *Weekblad Fiscaal Recht* 2014/316. (306-329)
- Van Haaren, M. I. (2012-2013) Is het RBS Deutschland arrest een begrenzing van het leerstuk van misbruik van recht en/of het neutraliteitsbeginsel? *Europese Fiscale Studies*
- Van Hilten, M.E. en Van Kesteren, H.W.M., *Omzetbelasting*. Deventer: Kluwer 2014
- Vervloed, J. M. J. L. (01-01-1981). Schadevergoedingen en omzetbelasting. *Weekblad Fiscaal Recht* 1981/1601 601-622.

Parlementaire stukken

- Besluit van de Staatsecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. nr. 21834
- Kamp, H. J. G. (2016, 7 juni). Btw-aftrek en facturering door NAM inzake afwikkeling aardbevingsschade.
- Kamp, H. J. G. (2016, 24 februari). Beantwoording vragen over de afhandeling van een complex schadegeval in Groningen.
- Wiebes, E. (2016, 19 mei). Bijlage van 'Schadeafwikkeling in de Provincie Groningen en btw'.

Internetbronnen

- Centraal Bureau voor de Statistiek. (2017, 24 maart). Overheid; ontvangen belastingen. Geraadpleegd van: <http://statline.cbs.nl/statweb/publication/?dm=slnl&pa=82569ned>
- Groningen-gasveld. (z.j.). Geraadpleegd van <http://www.nam.nl/gas-en-oliewinning/groningen-gasveld.html>
- NAM, Kamer van Koophandel. Geraadpleegd van: <https://www.kvk.nl/orderstraat/product-kiezen/?kvknummer=040088690000>
- NOS (2016, 6 april). NAM mogelijk strafbaar met btw-constructie. <http://nos.nl/artikel/2097411-nam-mogelijk-strafbaar-met-btw-constructie.html>
- RTV Noord (2016, 6 april). Btw-constructie NAM mogelijk strafbaar. <http://www.rtvnoord.nl/nieuws/161482/Btw-constructie-van-de-NAM-mogelijk-strafbaar>
- Schade door aardbevingen in Groningen. (z.j.) Geraadpleegd van <http://www.nam.nl/veiligheid-milieu-en-schade/schade-en-overlast/schade-door-aardbevingen-in-groningen.html#iframe=L2VtYmVkL2NvbXBvbmVudC8/aWQ9Q2hhcnRzL3NjaGFkZWFMaGFuZGVsaW5nL3Zvb3J0Z2FuZWw>
- Tax Connection website <https://taxconnection.nl/nl/index.html>
- Uitleg over aardbevingen door gaswinning. (z.j.) Geraadpleegd van <https://www.knmi.nl/kennis-en-datacentrum/uitleg/aardbevingen-door-gaswinning>
- Zaak Iberdrola. Exploitant vakantiecomplex kan voorbelasting op sanering afvalwaterinfrastructuur aftrekken. Geraadpleegd van

https://www.navigators.nl/document/iddf4aeecbf72b4e588e7c62d72a9b7d?ctx=WKNL_CS_L_176&preventVakstudieRedirectLoop=0

Europese jurisprudentie

HvJ 6 februari 2003, C-185/01, *BNB* 2003/171
HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02, *BNB* 2006/170
HvJ 18 juli 2007, nr. C-277/05
HvJ 21 februari 2008, nr. C-425/06, *BNB* 2009/1
HvJ 22 december 2010, C-277/09, *BNB* 2011/213
HvJ 3 mei 2012, nr. C-520/10, V-N 2012/27
HvJ 20 juni 2013, C-653/11, *BNB* 2014/49
HvJ 23 december 2015, C-250/14
Zaak C- 251/16 02 mei 2016
Zaak C-295/17, 22 mei 2017
HvJ EU 14 september 2017, C-132/16

Nationale jurisprudentie

TC 25 januari 1977, *BNB* 1977/201
HR 24 september 1980, nr. 20 060, *BNB* 1980/303
HR 18 december 1991, *BNB* 1992/183
BNB 1992/173, FED 1992/418
HR 12 april 1995, *BNB* 1995/181
HR 25 maart 1998, *BNB* 1998/181
HR 14 maart 2001, nr. 36 257, *BNB* 2001/213
HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, *BNB* 2005/6
HR 2 december 2011, nr. 43813, *BNB* 2012/55
HR 1 mei 2015, *BNB* 2015/143