
De economische realiteit ontmaskerd

Door: drs. E.T. Terra
2011 / 2012

Inhoudsopgave

| | | |
|---------------------|--|---------------|
| Proloog | | Blz 2 |
| Hoofdstuk 1 | Historie van het criterium economische realiteit in de Europese rechtspraak | Blz 3 |
| § 1.1 | Wie? Aftrekrecht en de economische afnemer | Blz 3 |
| § 1.2 | Wat? Juridische vormgeving van de economische prestatie | Blz 7 |
| § 1.3 | Waar? Economisch reële plaats van vestiging | Blz 11 |
| § 1.4 | Waarom? Misbruik en de (economische) realiteit | Blz 14 |
| § 1.5 | Slotopmerkingen | Blz 18 |
| Hoofdstuk 2 | Bruikbaarheid van het criterium economische realiteit | Blz 18 |
| § 2.1 | Toetsing aan algemene rechtsbeginselen | Blz 19 |
| § 2.2 | Doelmatigheidsbeginsel | Blz 20 |
| § 2.3 | Rechtszekerheidsbeginsel | Blz 22 |
| Hoofdstuk 3 | Conclusie | Blz 24 |
| Bronnenlijst | | Blz 27 |
| | Jurisprudentie | Blz 27 |
| | Beleid | Blz 28 |
| | Literatuur | Blz 29 |

Proloog

"Reality is merely an illusion, albeit a very persistent one."

Albert Einstein
(1879–1955)

De economische realiteit als 'fundamenteel criterium' voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van de btw,¹ is opvallend weinig geanalyseerd. Zeg maar gerust niet geanalyseerd. Noch in de fiscale literatuur, noch in de wet- en regelgeving of jurisprudentie, wordt een definitie gegeven van dit criterium. In de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie ("HvJ") wordt het criterium evenwel met enige regelmaat nadrukkelijk aangehaald, en veelal beschreven als pendant van de juridische werkelijkheid; hetgeen contractueel is vastgelegd tussen partijen. Zo schrijft Advocaat Generaal ("AG") Colomer in zijn conclusie bij het arrest *Temco*:

25. De sleutel moet [...] worden gezocht in de aard van de handeling zoals zij werkelijk is, ongeacht de juridische kwalificatie die de partijen daaraan hebben gegeven, aangezien elke andere oplossing het gevaar zou inhouden dat de algemeenheid en de neutraliteit van de belasting zou worden ondermijnd doordat de weg zou worden geopend voor een verschillende behandeling van materieel identieke handelingen.²

Ik begrijp de economische realiteit als datgene dat daadwerkelijk economisch gezien tussen partijen plaatsvindt, en dat het datgene is dat partijen in beginsel in hun contracten beogen vast te leggen (tenzij zij de werkelijkheid opzettelijk geweld willen aan doen). Ik ga er vanuit dat de economische realiteit, als criterium bezien, vereist dat de economische aspecten van transacties tussen partijen in ogenschouw worden genomen voor de toepassing van de btw wet- en regelgeving. Evenwel wordt door veel belastingplichtigen veelal primair uitgegaan van de contractuele verhoudingen om het feitelijk kader vast te stellen waarbinnen het indirect belastingrecht wordt getoetst.³ Betekent dit dat er iets 'fundamenteel' mis gaat in de praktijk? Het lijkt mij de hoogste tijd om de (economische) realiteit onder ogen te zien.

Doordat het criterium van de economische realiteit door de rechtspraak is gecreëerd en gevormd, vind ik het zinvol een antwoord te krijgen op de vraag wat kan worden afgeleid over de toepassing van het criterium uit de jurisprudentie van het HvJ en bijbehorende (ondersteunende) conclusies van de AG. Opgemerkt zij dat het niet mijn bedoeling is om in deze verhandeling een uitputtend overzicht van alle relevante arresten te geven. Ik behandel slechts een selectie van, naar mijn mening, belangrijke arresten die ik thematisch heb gerangschikt aan de hand van de basisvragen: wie is de afnemer (§1.1), wat wordt gepresteerd (§1.2), waar is de plaats van vestiging, (§1.3) en waarom is de structuur opgezet, in de zin van misbruik (§1.4). Tevens ga ik in deze verhandeling na of het criterium ook bruikbaar is in de

¹ HvJ 20 februari 1997, nr. C-260/95 (*DFDS A/S*), EUR-Lex 61995CJ0260, r.o. 23.

² Conclusie AG Ruiz-Jarabo Colomer 4 Mei 2004 in zaak nr. C-284/03 (*Temco Europe*), EUR-Lex 62003CC0284.

³ Hummel, C.J. (juni 2007). De btw-aspecten van een overname. *NTRF*, Beschouwingen 2007/25.

praktijk. Daartoe zie ik kort of het criterium getoetst kan worden aan algemene rechtsbeginselen (§ 2.1), en ga ik na in hoeverre het criterium recht doet aan het doelmatigheidsbeginsel (§ 2.2) en het rechtszekerheidsbeginsel (§ 2.3). De juridische werkelijkheid wordt ook in deze toets betrokken aangezien deze het uitgangspunt vormt voor de toepassing van het btw-stelsel in de praktijk.

Hoofdstuk 1 Historie van het criterium economische realiteit in de Europese rechtspraak

Zoals beschreven in de proloog is nauwelijks geschreven over de economische realiteit in de fiscale literatuur. Het criterium is, voor zover ik weet, ook niet uitdrukkelijk genoemd in de primaire of secundaire bronnen van het EU recht. Zodoende is het, zoals met zoveel begrippen en criteria binnen de indirecte belastingen, enigszins gissen naar de betekenis en toepassing ervan. De hoop is gevestigd op uitlegging door het HvJ die, eerlijk is eerlijk, naar mijn mening nou niet altijd even verhelderend is.

Omdat 'realiteit' toch vraagt om onverbloemde feiten, ga ik in dit hoofdstuk thematisch, aan de hand van de vragen wie, wat, waar en waarom en daarbinnen chronologisch na, wat ik denk dat uit de jurisprudentie van het HvJ en de conclusies van de AG kan worden opgemaakt over de toepassing van het criterium economische realiteit.

§ 1.1 Wie? Aftrekrecht en de economische afnemer

In deze paragraaf behandel ik een drietal arresten waarin de economische realiteit is aangehaald bij het vaststellen van de afnemer ten behoeve van beoordeling van het recht op aftrek van voorbelasting.⁴ Mijn doel is na te gaan wat uit deze arresten over het criterium economische realiteit kan worden opgemaakt.

Leesportefeuille "Intiem"

Zover mij bekend heeft AG Da Cruz Vilaça als eerste de bewoording van de economische realiteit in de indirecte belastingen geïntroduceerd in zijn conclusie in de zaak Leesportefeuille "Intiem" ("Intiem"), die dateert van 8 oktober 1987.⁵ In het arrest staat kortweg de vraag centraal of een recht op aftrek van voorbelasting bestaat ter zake van benzine die fysiek niet direct aan de belastingplichtige afnemer Intiem, maar aan zijn medewerkers is geleverd.⁶ Hoewel de verwijzende rechter reeds heeft vastgesteld dat Intiem de afnemer is van de prestatie, overweegt de AG:

⁴ Immers, voorbelasting komt uitsluitend voor aftrek in aanmerking als de belastingplichtige kan worden aangemerkt als afnemer van de prestatie. Zie nu Artikel 168 Richtlijn 2006/112/EC.

⁵ Conclusie AG Vilaça 8 oktober 1987 in zaak nr. 165/86 (*Leesportefeuille "Intiem"*), EUR-Lex 61986CC0165, r.o. 23.

⁶ HvJ 8 maart 1988, nr. 165/86 (*Leesportefeuille "Intiem"*), EUR-Lex 61986CJ0165.

23. Dat de benzine rechtstreeks in de tank van de auto's van de werknemers wordt gedaan en dezen haar voor rekening van de onderneming verbruiken, verandert niets aan de juridische en economische realiteit van de verrichting.

Nadat de AG vervolgens ingaat op het juridische aspect van de verrichting, licht deze toe dat Intiem de economische afnemer is van de prestatie en overweegt de AG het volgende:

26. Economisch gezien, is de aan Intiem gefactureerde en door deze te betalen benzine een onderdeel van haar productiekosten, die belast worden met de BTW die hierop in het voorafgaande stadium is komen te drukken.

Ik lees in voorgaande overweging een potentieel verband tussen het vaststellen van de economisch reële afnemer, en het al dan niet worden aangemerkt als de afnemer van een prestatie. Dit zou er op duiden dat indien prestaties worden afgenomen waarvan de kosten geen verband houden met de productie van de ondernemer, deze ondernemer mogelijk niet kan worden aangemerkt als de economisch reële afnemer. Het criterium vormt zo een onderdeel van het rechtstreeks verband.⁷ Ik zeg dat de ondernemer 'mogelijk' niet kan worden aangemerkt als de economisch reële afnemer, omdat het HvJ in navolging van de AG het aftrekrecht van Intiem heeft bevestigd, maar verder niet op dit punt is ingegaan.

Ik meen dat het rechtstreeks verband uitsluitend een aanwijzing kan geven bij het beoordelen van de (economische) afnemer, en dat deze geen voorwaarde kan zijn voor het vaststellen ervan. Immers, indien het rechtstreeks verband een voorwaarde is om te worden aangemerkt als economische afnemer, leidt dit er toe dat (rechts)personen die geen verdere handelingen verrichten waarin de kosten kunnen terugkomen, bijvoorbeeld aan eindconsumenten, nooit als afnemer kunnen worden aangemerkt.

Commissie tegen Nederland

Ofschoon de zaak Commissie tegen Nederland een zekere gelijkenis vertoont met het arrest Intiem, is de uitkomst in deze zaak wezenlijk anders.⁸ In dit arrest verwijt de Commissie de Nederlandse regering dat zij aan werkgevers btw-aftrek toestaat van een gedeelte van de kostenvergoeding die een werknemer ontvangt voor het gebruik van een privé-voertuig voor beroepsdoeleinden van de werkgever.

Zowel de Commissie als de Nederlandse regering halen het arrest Intiem aan ter ondersteuning van het eigen (tegenovergestelde) standpunt. De Nederlands regering ziet in het arrest Intiem een bevestiging dat:

⁷ Het rechtstreeks verband ziet in casu op het door het HvJ gepreciseerde vereiste dat voor het recht op aftrek van voorbelasting, er een rechtstreeks en onmiddellijk verband moet bestaan tussen de in een eerder stadium verworven prestaties en de handelingen (door de belastingplichtige) in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Enkel de btw waarmee de onderscheidende elementen van de prijs van een belaste handeling zijn belast, mogen in aftrek worden gebracht. Aldus ook HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98 (*Midland Bank*), EUR-lex 61998CJ0098, r.o. 20-21.

⁸ HvJ 8 november 2001, nr. C-338/98 (*Commissie tegen Nederland*), EUR-Lex 61998CJ0338.

22. [...] de economische realiteit op de voorgrond moet worden gesteld. Doorslaggevend is namelijk, of de werknemer zijn privé-voertuig ten behoeve van de onderneming van de werkgever gebruikt. Anders zouden economisch identieke situaties verschillend worden behandeld, hetgeen in strijd zou zijn met de rechtspraak van het Hof en tot verstoringen van de mededinging tussen ondernemingen zou leiden.⁹

Het HvJ is niet overtuigd door de opmerkingen van de Nederlandse regering, en schaart zich aan de zijde van de Commissie: in tegenstelling tot het arrest Intiem, (i) ontbreekt een rechtsbetrekking tussen belastingplichtigen, (ii) geschieden de prestaties niet voor rekening van de werkgever, (iii) gebruiken de werknemers de prestaties niet uitsluitend ten behoeve van de onderneming, en (iv) is de werkgever niet in het bezit van de vereiste factuur waarmee hem de btw in rekening is gebracht.

Het HvJ onderkent dat de uitkomst van dit arrest een risico voor dubbele belastingheffing met zich meebrengt. De werknemer betaalt namelijk btw over de autokosten en deze kosten zijn tevens in de eindprijs opgenomen waarover btw wordt berekend. In navolging van mijn opmerkingen bij het arrest Intiem, en het vaststellen van de economische afnemer aan de hand van een rechtstreeks verband, kan voorgaande een aanduiding zijn dat de werkgever moet worden aangemerkt als de economische afnemer van de prestatie. Het HvJ merkt in het arrest Commissie tegen Nederland evenwel de werknemer aan als de (eind)afnemer van de prestatie en benadrukt dat de btw-wetgeving niet toestaat dat een werknemer in dusdanige hoedanigheid kan worden beschouwd als belastingplichtige. Er kan zodoende ook geen (door)levering plaatsvinden van de werknemer aan de werkgever. De werknemer vormt de spreekwoordelijke eindhalte van de transactieketen.

Het lijkt erop dat de economische afnemer niet (altijd) als de daadwerkelijke afnemer aangemerkt kan worden voor de btw, indien het btw-stelsel daartoe de rechtsmogelijkheid niet biedt. Het arrest benadrukt naar mijn mening daarmee het belang van een rechtsbetrekking zoals ook tot uitdrukking is gekomen in het arrest Tolsma.¹⁰ Dit wordt nog eens extra bevestigd door de overweging van AG Stix-Hackl bij het arrest Commissie tegen Nederland waarin de AG zegt dat (cursivering van mijn hand) 'er fiscale constructies zijn, die een aftrek mogelijk maken, bijvoorbeeld de verkrijging *op naam en voor rekening van de werkgever*'.¹¹

Auto Lease Holland

Niettegenstaande het bovengenoemde arrest Commissie tegen Nederland, moet uit het arrest Auto Lease Holland ("ALH") worden opgemaakt dat een juridische overeenkomst niet noodzakelijkerwijs zekerheid biedt over de toepassing van het btw-stelsel.¹² Toevallig of niet, ook dit arrest houdt

⁹ Conclusie AG Stix-Hackl 31 mei 2001 in zaak nr. C-338/98 (*Commissie tegen Nederland*), EUR-Lex 61998CC0338.

¹⁰ HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), EUR-Lex 61993CJ0016.

¹¹ Conclusie AG Stix-Hackl 31 mei 2001 in zaak nr. C-338/98 (*Commissie tegen Nederland*), EUR-Lex 61998CC0338, r.o. 39.

¹² HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01 (*Auto Lease Holland BV*), EUR-Lex 62001CJ0185.

verband met auto's en brandstof, en heeft (mede) betrekking op de vraag of in de situatie waarbij een lessee een geleaste auto aan de pomp voltankt op naam en voor rekening van de lessor, er dan sprake is van een levering van brandstof door de lessor aan de lessee. Opgemerkt zij dat de lessor aan het einde van het jaar de brandstof met de lessee, ALH, verrekent.

Door het HvJ wordt het leveringsbegrip 'de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken' uit het arrest *Safe* aangehaald.¹³ Geëxpliceerd wordt dat het begrip levering van een goed meer een economische dan een juridische betekenis heeft.

Het HvJ en de AG¹⁴ menen dat dergelijke uitlegging ook noodzakelijk is, omdat onder meer de doelstelling van het btw-stelsel om belastbare handelingen uniform te maken, in gevaar kan komen als het begrip levering wordt vastgesteld aan de hand van de civielrechtelijke eigendomsoverdracht. In dat geval kunnen de voorwaarden van een levering tenslotte per lidstaat verschillen.

In ALH kan de lessee besluiten hoeveel, waar en wanneer wordt getankt. De bevoegdheid om concreet te beschikken over de brandstof als eigenaar ligt zodoende volgens het HvJ bij de lessee. De lessee is de economische afnemer van de prestatie die de goederen werkelijk verbruikt en de kosten daarvoor draagt.

In de voormelde uitspraak van het HvJ worden de civiel rechtelijke feiten door het HvJ geïnterpreteerd en ge(her)classificeerd tot een nieuwe fiscale werkelijkheid, waarin de economische realiteit de boventoon voert. Enigszins frappant is dat noch AG Léger noch het HvJ expliciet de woorden 'economische realiteit' in respectievelijk de conclusie en het arrest aanhalen.

Tussenconclusie

Uit de voorgaande arresten maak ik het volgende op ten aanzien van de rol van de economische realiteit bij het vaststellen van de afnemer:

- Indien prestaties worden afgenomen waarvan de kosten terugkomen in de produktiekosten van die ondernemer, kan dit een aanduiding vormen dat deze ondernemer moet worden aangemerkt als de economisch reële afnemer. Het criterium economische realiteit vormt zo mogelijk een onderdeel van het vereiste van een rechtstreeks verband (conform de overweging van AG, niet expliciet bevestigd door het HvJ);
- De economische afnemer van een prestatie kan niet (altijd) als de daadwerkelijke afnemer van een prestatie worden aangemerkt indien

¹³ HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88 (*Shipping and Forwarding Enterprise Safe*), EUR-Lex 61988CJ0320.

¹⁴ Conclusie AG Léger 19 september 2002 in zaak nr. C-185/01 (*Auto Lease Holland*), EUR-Lex 62001CC0185.

het btw-stelsel daartoe (technisch gezien) de rechtsmogelijkheid niet biedt;

- De afnemer zoals gespecificeerd in een (juridische) overeenkomst is niet noodzakelijkerwijs de afnemer voor de toepassing van het btw-stelsel. Juridische ‘feiten’ kunnen worden geherclassificeerd als de economisch reële afnemer een ander blijkt te zijn.

In voorgaande paragraaf heb ik het criterium van de economische realiteit bekeken aan de hand van het thema ‘wie is de afnemer’. In de volgende paragraaf bekijk ik het criterium ten aanzien van het thema ‘wat is de prestatie’.

§ 1.2 Wat? Juridische vormgeving van de economische prestatie

In de onderhavige paragraaf zie ik de rol van de economische realiteit bij het vaststellen van de prestatie en het beoordelen of er sprake is van een samengestelde prestatie.

Temco Europe

Een opvallend arrest betreft het in de proloog reeds genoemde arrest *Temco Europe* (“*Temco*”).¹⁵ In dit arrest zijn, vergelijkbaar met het arrest *ALH*, de juridische feiten nagenoeg volledig ter zijde geschoven ten behoeve van de economische realiteit.

Temco heeft als eigenaar van onroerend goed in België een contract afgesloten met verschillende gelieerde partijen waarin aan hen een precair gebruiksrecht op hetzelfde gebouw is verleend. De Belgische rechter is van mening dat de contracten zijn opgesteld met de bedoeling aan de begrippen huur en verhuur van onroerende goederen te ontkomen. In dat kader is aan het HvJ voorgelegd wat onder verhuur van onroerende goederen moet worden verstaan.

AG Colomer ontleedt de definitie van de relevante vrijstelling voor verhuur en stelt dat:

20. [...] Bij de beoordeling of een bepaalde overeenkomst aan deze definitie beantwoordt, moet rekening worden gehouden met de elementen die de betrokken handeling kenmerken en de omstandigheden waaronder zij wordt verricht, waarbij de objectieve inhoud van de overeenkomst van beslissende betekenis is, ongeacht de kwalificatie die de partijen daaraan hebben gegeven.¹⁶

Zowel het HvJ als de AG zien niets in de juridische kwalificatie van *Temco* daar deze een verschillende behandeling zou toelaten van economisch gelijke transacties, waardoor de neutraliteit die het btw-stelsel waarborgt in geding

¹⁵ HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03 (*Temco Europe*), EUR-Lex 62003CJ0284.

¹⁶ Conclusie AG Ruiz-Jarabo Colomer 4 Mei 2004 in zaak nr. C-284/03 (*Temco Europe*), EUR-Lex 62003CC0284.

zou komen.¹⁷ De AG vermeldt specifiek dat nationale rechters uiterst streng moeten zijn wanneer geconfronteerd met ‘vernuftige juridische manoeuvres om de toepassing van een voorschrift te omzeilen’.¹⁸ Het HvJ volgt de AG en stelt dat het aan de nationale rechter is om na te gaan of de overeenkomsten zoals zij worden uitgevoerd, in feite verhuur omvatten. Oftewel, getoetst dient te worden of de economische realiteit strookt met de juridische werkelijkheid.

Talacre beach

In het arrest Talacre beach (“Talacre”) verkoopt Talacre, een exploitant van vakantieparken, caravans inclusief binnenuitrusting aan zijn afnemers.¹⁹ Talacre meent dat deze levering één ondeelbare levering is die bijgevolg met één tarief moet worden belast. In het Verenigd Koninkrijk, waar deze zaak speelde, is een nationale (afwijkende) regeling van toepassing die de levering van caravans aan het nultarief onderwerpt, maar de verwijderbare inboedel daarvan expliciet uitsluit. Aan het HvJ is gevraagd of het feit dat één levering is verricht in de weg staat aan het heffen van het standaard tarief over de levering van het deel van die goederen, die expliciet zijn uitgesloten van de vrijstelling.

Door het HvJ is, vanzelfsprekend, beklemtoond dat btw-vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd. Om die reden meent het HvJ dat de vrijstelling in casu niet kan worden uitgebreid tot goederen die juist nadrukkelijk van de vrijstelling zijn uitgesloten. Ik vind dit een opmerkelijk uitkomst in het licht van het arrest CPP waarin is bepaald dat indien economisch gesproken één prestatie wordt verricht, deze niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald om de functionaliteit van het btw-stelsel niet aan te tasten.²⁰ Het HvJ, die wellicht ook nattigheid voelt, verklaart zijn uitspraak als volgt:

25 Zoals de advocaat-generaal in de punten 38 tot en met 40 van haar conclusie, onder verwijzing naar punt 27 van het reeds aangehaalde arrest CCP, in dit verband op goede gronden heeft opgemerkt, bestaat er geen absolute regel om de omvang van een verrichting vanuit het oogpunt van de BTW te bepalen en moeten voor het bepalen van de omvang van een dergelijke verrichting bijgevolg alle omstandigheden, waaronder begrepen de specifieke juridische context, in aanmerking worden genomen.

Kortom, het HvJ maakt het zich voor de verandering maar eens ‘makkelijk’ door te stellen dat bij het bepalen van een samengestelde handeling de economische realiteit terzijde kan worden geschoven indien ‘omstandigheden’ waaronder de juridische context, dit vereisen. Ik meen dat met de ‘juridische context’ het rechtskader wordt bedoeld, omdat in casu ter discussie staat of een rechtsregeling al dan niet mag worden toegepast.²¹

¹⁷ Zie ook rechtsoverweging 25 in de conclusie van AG Ruiz-Jarabo Colomer bij het arrest Temco, zoals geciteerd in de proloog van deze verhandeling.

¹⁸ Conclusie AG Ruiz-Jarabo Colomer 4 Mei 2004 in zaak nr. C-284/03 (*Temco Europe*), EUR-Lex 62003CC0284, r.o. 36.

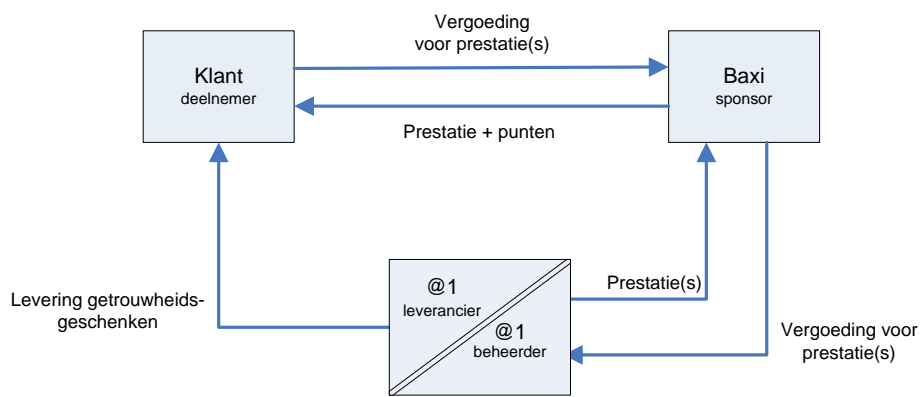
¹⁹ HvJ 6 juli 2006, nr. C-251/05 (*Talacre Beach*), EUR-Lex 62005CJ0251.

²⁰ HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96 (*CPP*), EUR-Lex 61996CC0349, r.o. 29.

²¹ Ik kan de uitspraak van het HvJ in het arrest Talacre niet volgen omdat de onderhavige juridische context een nationale uitzonderingsregeling betreft die uitsluitend mag worden gehandhaafd indien deze in overeenstemming is met het Unierecht. Ik ben van mening dat de

Baxi Group

In het arrest Baxi Group (“Baxi”) treedt Baxi op als sponsor van een klantenbindingsprogramma.²² De klanten van Baxi die deelnemen aan het programma ontvangen punten die zij kunnen inwisselen voor (getrouwheids)geschenken. Het beheer van het klantenbindingsprogramma is uitbesteed aan @1 Ltd (“@1”) en omvat verschillende beheersdiensten alsmede de aankoop en levering van de geschenken. De verwijzende rechter verzocht het HvJ of de betalingen die door Baxi aan @1 zijn verricht moeten worden aangemerkt als de door een derde betaalde tegenprestatie voor een levering van goederen aan de klanten en/of als de tegenprestatie voor een verrichting van diensten door @1 aan Baxi. Onderstaand figuur 1 geeft een schematische weergave van de relevante transacties.



Figuur 1

In het arrest benadrukt het HvJ allereerst dat het gemeenschappelijk btw-stelsel berust op de heffing van een neutrale algemene verbruiksbelasting. Vervolgens herhaalt het HvJ dat het in aanmerking nemen van de economische realiteit een fundamenteel criterium is voor de toepassing van het btw-stelsel met verwijzing naar onder andere het arrest ALH en het nader te behandelen arrest DFDS. Gelet op deze overwegingen dient volgens het HvJ allereerst te worden vastgesteld wat de aard is van de betrokken handelingen, en vervolgens of deze handelingen zijn verricht onder bezwarende titel.

In de analyse van de transacties die volgt, verwijst het HvJ naar het arrest Aktiebolaget NN om te bepalen of in casu sprake is van een samengestelde

uitzonderingsregel in strijd is met het Unierecht en vind daarvoor steun in het arrest CPP. Het HvJ volgt in het arrest CPP AG Fennelly die in zijn conclusie overweegt: ‘De opstellers van de Zesde richtlijn hebben niet de bedoeling gehad, een mechanisme voor de scheiding van de elementen van één handeling in te voeren opdat die elementen voor de BTW verschillend zouden kunnen worden behandeld.’ Conclusie AG Fennelly 11 juni 1998 in zaak nr. C-349/96 (CPP), EUR-Lex 61996CJ0349, r.o. 42.

²² HvJ 7 oktober 2010, nr. C-55/09 (*Baxi Group*), EUR-Lex 62009CJ0053. Ik merk op dat dit arrest door het HvJ is samengevoegd met het arrest Loyalty Management UK Ltd C-53/09. Het arrest Loyalty Management UK Ltd valt evenwel buiten de reikwijdte van deze verhandeling.

prestatie (op het gebied van de reclame), zoals wordt beweerd door Baxi. In het arrest *Aktiebolaget NN* is aangegeven dat sprake is van één prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één, niet te splitsen economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen.²³ AG Léger overweegt daartoe:

45. Bij de analyse van een gemengde handeling mag niet worden afgeweken van het gevestigde btw-beginsel dat moet worden uitgegaan van de economische werkelijkheid.²⁴

Ik merk op dat in een ander arrest, *Part Service*, is verduidelijkt dat het in principe aan de nationale rechter is om te beoordelen of de hem voorgelegde gegevens kenmerkend zijn voor één enkele handeling 'ongeacht hoe zij contractueel is uitgewerkt'.²⁵

Verrassend genoeg komt het HvJ op basis van de wijze waarop de vergoeding tot stand is gekomen in de zaak *Baxi* (toch) tot de conclusie dat twee prestaties moeten worden onderkend. De vergoeding die Baxi aan @1 betaalt, moet worden aangemerkt als (i) ten dele een betaling door een derde voor de levering van geschenken aan klanten, en (ii) gedeeltelijk als de vergoeding voor de beheersdienst. Vergelijkbaar met het arrest *Talacre Beach* maak ik hieruit op dat de economische realiteit een belangrijk criterium vormt bij de analyse van een gemengde handeling. Echter, de wijze waarop een vergoeding tot stand is gekomen kan mogelijk invloed hebben op de eenheid van de prestatie.²⁶

Tussenconclusie

Uit de voorgaande arresten maak ik het volgende op ten aanzien van de rol van de economische realiteit bij het vaststellen van de prestatie:

- De juridische kwalificatie van een prestatie is niet altijd leidend voor de toepassing van het btw-stelsel aangezien door een verschillende behandeling van economisch gelijke transacties de neutraliteit van het btw-stelsel in het geding kan komen;
- De economische realiteit kan een (meer) uniforme weerspiegeling van de daadwerkelijke prestatie bieden. Onder bepaalde omstandigheden dient de nationale rechter de juridische vormgegeven prestaties derhalve aan de economische realiteit te toetsen;

²³ HvJ 29 maart 2007, nr. C-111/05 (*Aktiebolaget NN*), EUR-Lex 62005CJ0111.

²⁴ Conclusie AG Léger 14 september 2006 in zaak nr. C-111/05 (*Aktiebolaget NN*), EUR-Lex 62005CC0111. Ik merk op dat hier de woorden 'economische werkelijkheid' in plaats van 'economische realiteit' worden gebruikt. Het is mij opgevallen dat deze woorden afwisselend worden gebruikt door het HvJ en de AG, soms zelfs binnen één en hetzelfde arrest. Ik beschouw deze woorden dan ook als uitwisselbaar.

²⁵ HvJ 21 februari 2008, nr. C-425/06 (*Part Service*), EUR-Lex 62006CJ0425, r.o. 54.

²⁶ Ik vind het vreemd dat het HvJ op basis van de wijze waarop een prijs tot stand is gekomen concludeert dat er meerdere prestaties bestaan. Immers, is een prijs niet nagenoeg altijd opgebouwd uit meerdere componenten?

- De economische realiteit vormt het uitgangspunt voor de analyse van een gemengde handeling. Deze realiteit als criterium dient echter in samenhang met (andere) omstandigheden te worden beschouwd, zoals de juridische context en de wijze waarop een vergoeding tot stand is gekomen.

In de voorgaande paragraaf heb ik het criterium van de economische realiteit bekeken aan de hand van het thema ‘wat is de prestatie’. In de volgende paragraaf bekijk ik het criterium ten aanzien van het thema ‘waar is de plaats van vestiging’.

§ 1.3 Waar? Economisch reële plaats van vestiging

Centraal in deze paragraaf staat de invloed van de economische realiteit bij een vaststelling van de daadwerkelijke plaats van vestiging. Daartoe behandel ik de twee door fiscalisten veelbesproken arresten DFDS en Planzer Luxembourg.

DFDS

Het arrest DFDS kan in ieder geval niet ontbreken bij een analyse van het criterium van de economische realiteit.²⁷ In dit voor veel fiscalisten welbekende arrest heeft de Deense reisorganisatie DFDS een agentuurovereenkomst gesloten met een dochtermaatschappij in het Verenigd Koninkrijk. Op basis van deze overeenkomst wordt de dochtermaatschappij aangemerkt als ‘algemeen verkoop- en havenagent’ en als ‘centraal reserveringsbureau’ voor moeder DFDS. DFDS stelt dat haar diensten belastbaar zijn daar waar de zetel van haar bedrijfsuitoefening is gevestigd, in Denemarken (waar een vrijstelling van toepassing was). De Engelse fiscus meent echter dat de dochtermaatschappij als vaste inrichting van de moeder moet worden aangemerkt, en dat de diensten zodoende in het Verenigd Koninkrijk belastbaar zijn.

Het HvJ geeft het gelijk aan de Engelse fiscus en meent dat door aanknoping bij de zetel van bedrijfsuitoefening voorbij zou worden gegaan aan de feitelijke plaats van verkoop en dat dit niet zou leiden tot een fiscaal rationele oplossing.²⁸ De ‘inaanmerkingneming van de economische realiteit’ wordt door het HvJ aangehaald als een fundamenteel criterium van het gemeenschappelijk stelsel van de btw onder uitdrukkelijk verwijzing naar onder andere de volgende rechtsoverwegingen van de conclusie van AG La Pergola.²⁹

²⁷ HvJ 20 februari 1997, nr. C-260/95 (*DFDS A/S*), EUR-Lex 61995CJ0260.

²⁸ Het leerstuk van de fiscaal rationele oplossing betreft de aansluiting bij rationele criteria voor de heffing van btw. Dit betekent, naar mijn mening, dat moet worden aangesloten bij de btw-behandeling die aansluit bij de ratio van het gemeenschappelijk btw-stelsel en derhalve de doelen van de relevante wetsbepalingen. Zie ook onder andere het arrest RAL, HvJ 12 mei 2005, nr. C-452/03 (*RAL*), EUR-Lex 62003CJ0452, r.o. 33.

²⁹ Door het HvJ wordt eveneens verwezen naar rechtsoverweging 34 van de conclusie van de AG bij het arrest DFDS. In die overweging wordt door de AG een uitlegging gegeven van de bewoording en het doel van de relevante bepaling, oud artikel 26 lid 2 Zesde Richtlijn. Deze overweging is evenwel niet direct relevant voor deze verhandeling.

32. [...] ik ben van mening, dat het criterium zetel van de bedrijfsuitoefening in casu niet tot rationele uitkomsten leidt. Dit criterium zou namelijk als eerste gevolg hebben, dat het normatieve criterium volgens hetwelk de plaats van heffing zo veel mogelijk moet samenvallen met de plaats waar de dienst aan de consument wordt verleend, niet wordt geëerbiedigd. Dit is het basiscriterium. Het BTW-stelsel moet aldus worden toegepast, dat het zo veel mogelijk aansluit bij de economische werkelijkheid.

33. Voorts [...] Wat zou het gevolg zijn, indien de ondernemingen van de sector met de keuze van hun zetel eveneens de plaats van belastingheffing over de door hen verleende diensten zouden kunnen bepalen? Dit zou tot een verstoring van de vrije mededinging leiden en zou andere, meer algemene repercussies hebben voor het economisch leven.³⁰

Opgemerkt zij dat onder andere in de Deense, Engelse en Franse taalversie van rechtsoverweging 32 na de zin 'dit is het basiscriterium' geen afsluitende punt, maar een dubbelepunt volgt. Door gebruik van dit leesteken komt het mij voor dat de AG de economische realiteit ziet als basiscriterium voor de btw. Ik ga er evenwel vanuit dat het HvJ zich baseert op de oorspronkelijke taalversie van de conclusie, het Italiaans, waarin de dubbelepunt is opgenomen voor de zinsnede 'dit is het basiscriterium'.³¹ Bijgevolg is de logische strekking van de overwegingen dat de heffing van btw moet samenvallen met de plaats waar consumptie plaatsvindt om onder andere een verstoring van de vrije mededinging te voorkomen. Ik vind dat moet worden aangesloten bij de economische realiteit onder voorbehoud dat de wet en het doel van de wet gewaarborgd blijven.

De economische realiteit in casu vertaalt zich in de dochtermaatschappij die als vaste inrichting moet worden gezien van DFDS, om reden dat DFDS het gehele kapitaal van de dochtermaatschappij bezit en de dochtermaatschappij aan DFDS is gebonden door een aantal contractuele verplichtingen. De dochtermaatschappij is derhalve, zoals de AG het verwoordt, 'economisch geïntegreerd' in DFDS.³² Ik maak hieruit op dat de economisch realiteit vereist dat een dochtermaatschappij die (volledig) economisch is geïntegreerd in een moedermaatschappij, dient te worden aangemerkt als een vaste inrichting van de moeder voor de btw.

Planzer Luxembourg

In het arrest *Planzer Luxembourg* verzocht de dochter van de in Zwitserland gevestigde transportonderneming Planzer om teruggaaf van btw in Duitsland.³³ Planzer Luxembourg overhandigde daartoe een verklaring aan de Duitse fiscus dat deze onder een Luxemburgs nummer onderworpen was aan de btw. De Duitse fiscus twijfelde echter over de plaats van vestiging van

³⁰ Conclusie AG La Pergola 16 januari 1997 in zaak nr. C-260/95 (*DFDS*), EUR-Lex 61995CC0260.

³¹ In de Italiaanse versie van het arrest DFDS luidt rechtsoverweging 32: 'La prima conseguenza sarebbe, anzi, quella di disattendere il criterio normativo secondo cui il luogo di imposizione deve tendenzialmente coincidere con quello in cui la prestazione è fornita al consumatore: tale è il criterio fondamentale. Il sistema dell'IVA va applicato con il massimo possibile adeguamento alla realtà economica'.

³² Conclusie AG La Pergola 16 januari 1997 in zaak nr. C-260/95 (*DFDS*), EUR-Lex 61995CC0260, r.o. 24.

³³ HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (*Planzer Luxembourg*), EUR-Lex 62006CJ0073.

Planzer Luxembourg. De verwijzende rechter stelde vervolgens prejudiciële vragen om onder andere te vernemen of een opgestelde verklaring noodzakelijkerwijs aantoont dat een belastingplichtige is gevestigd in de lidstaat van afgifte.

Het HvJ oordeelde dat de belastingdienst van een lidstaat van teruggaaf in beginsel feitelijk en rechtens gebonden is aan de vermeldingen in deze verklaring. Indien een belastingdienst van de lidstaat van teruggaaf evenwel twijfelt of de bedoelde vestiging economisch gezien wel daadwerkelijk bestaat, dan kan hij de belastingplichtige dwingen hem de nodige inlichtingen te verstrekken. In dat geval moet aan de hand van de economische realiteit na worden gegaan of, in de woorden van AG Trstenjak, er geen sprake is van 'kunstmatige constructies waarmee de regels van het gemeenschappelijk btw-stelsel kunnen worden omzeild'.³⁴ Deze kunstmatigheid verwoordt de AG als onvoldoende feitelijk verbandhoudend met de plaats waar de bedrijfsuitoefening / economische activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden. Indien een verklaring van vestiging met 'geen enkele economische realiteit' strookt, dan moet volgens het HvJ worden geconcludeerd dat de daarin genoemde plaats van vestiging niet kan worden geaccepteerd.

Uit bovenstaande blijkt dat het HvJ de toetsing aan de economische realiteit vooral geoorloofd en van belang lijkt te vinden bij verdenking van belastingmisbruik, fraude en ontwijking. Dat lijkt mij juist. Echter, het gebruik van de woorden '*geen enkele* economische realiteit' roept bij mij vragen op. Betekent dit dat er ook zoiets bestaat als '*een beetje* economisch reëel'? Ik kom hier in de volgende paragrafen op terug.

Tussenconclusie

Uit de voorgaande arresten maak ik het volgende op ten aanzien van de rol van de economische realiteit bij het vaststellen van de plaats van vestiging:

- De economische realiteit is een wezenlijk criterium bij het vaststellen van de plaats van vestiging, waarbij zoveel mogelijk dient te worden aangesloten;
- De economisch realiteit vereist dat een dochtermaatschappij die economisch is geïntegreerd in een moedermaatschappij moet kunnen worden aangemerkt als een vaste inrichting voor de btw;
- De plaats van vestiging kan niet worden geaccepteerd indien deze niet strookt met 'geen enkele economische realiteit';
- Inachtneming van de economische realiteit draagt bij aan de doelstelling van het gemeenschappelijk btw-stelsel dat heffing van btw

³⁴ Conclusie AG Trstenjak 19 april 2007 in zaak nr. C-73/06 (*Planzer Luxembourg*), EUR-Lex 62006CC0073, r.o. 64.

moet samenvallen met de plaats van consumptie van een prestatie en ter voorkoming van verstoring van de vrije mededinging.

Uit de voorgaande arresten maak ik het volgende op ten aanzien van de rol van de economische realiteit bij een (meer) algemene toepassing van het btw-stelsel:

- Toetsing aan de economische realiteit lijkt vooral geoorloofd en van belang bij verdenking van belastingmisbruik, fraude en ontwijking;
- Het btw-stelsel dient in principe zo te worden toegepast dat het, behoudens de vereisten van de wetgeving en de doelstellingen daarvan, zo veel mogelijk aansluit bij de economische realiteit.

In voorgaande paragraaf heb ik het criterium van de economische realiteit bekeken aan de hand van het thema ‘waar is de plaats van vestiging’. In de volgende paragraaf bekijk ik het criterium ten aanzien van het thema ‘waarom is een structuur opgezet’, in de zin van misbruik.

§ 1.4 Waarom? Misbruik en de (economische) realiteit

In deze op een na laatste paragraaf van dit hoofdstuk behandel ik enkele van de meest recente arresten waarin de economische realiteit als criterium expliciet is aangehaald, namelijk bij vraagstukken rondom het leerstuk misbruik van recht.

Weald Leasing

In het arrest *Weald Leasing* (“*Weald*”) is door *Weald* nadrukkelijk gekozen om bedrijfsmiddelen niet rechtstreeks te verwerven maar om een structuur op te zetten om deze te leasen via een derde intermediair.³⁵ De verwijzende rechter heeft onder andere verzocht of een dergelijke structuur misbruik van recht vormt.

In het *Weald* arrest is allereerst door het HvJ beklemtoont dat het een belastingplichtige is toegestaan zijn transacties te structureren en dat fiscale overwegingen daarin een rol mogen spelen. Een belastingplichtige mag zijn activiteiten (zelfs) zodanig structureren dat de belastingschuld beperkt blijft. Vervolgens is door het HvJ verwezen naar het leerstuk misbruik van recht zoals uiteengezet in het arrest *Halifax*.³⁶ In dit arrest is verduidelijkt dat om misbruik vast te kunnen stellen, moet zijn voldaan aan twee voorwaarden, namelijk:

(1) dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend; en

³⁵ HvJ 22 december 2010, nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), EUR-Lex 62009CJ0103.

³⁶ HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), EUR-Lex 62002CJ0255.

(2) dat uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de desbetreffende transacties eruit bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

Het HvJ oordeelt dat in het onderhavige arrest het wezenlijke doel van de betrokken leasingtransacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen, te weten de spreiding van de betaling van btw over de betrokken aankopen.³⁷ Evenwel is leasing volgens het HvJ op zichzelf niet in strijd met het doel van betreffende bepalingen, maar (cursivering van mijn hand):

39. Niettemin dient de verwijzende rechter vast te stellen of de contractvoorwaarden inzake de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasingtransacties in strijd zijn met de bepalingen van de Zesde richtlijn en van de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn. Dit zou met name het geval zijn wat de vaststelling van de leasevergoeding betreft, indien zou blijken dat deze abnormaal laag is *en* niet beantwoordt aan *enige* economische realiteit.

Het is opmerkelijk dat, voor zover ik heb kunnen nagaan, de meeste taalversies het hier door mij gecursiveerde voegwoord 'en' vermelden terwijl in de procestaal van het arrest, het Engels, het voegwoord 'of' is gebruikt. De oorspronkelijk taalversie brengt bijgevolg tot uitdrukking dat een leasevergoeding die op zichzelf wordt beschouwd (al) niet economische reëel kan zijn. Ik zie niet in hoe dat kan en meen dat gebruik van het voegwoord 'en' (in de plaats van het voegwoord 'of') hier op z'n plaats is.³⁸ Wat het HvJ naar mijn mening derhalve in deze overweging zegt, is dat contractvoorwaarden die niet aan 'enige' economische realiteit voldoen in feite in strijd zijn met de bepalingen van de btw-richtlijn. Ik verwijs naar het arrest Planzer Luxembourg waar vergelijkbaar werd gesproken over fraude of misbruik in die gevallen waarin een verklaring met '*geen enkele* economische realiteit' zouden stoken.³⁹ Ik kan uit voorgaande niets anders opmaken dan dat er meerdere wegen naar Rome leiden en dat een veelheid aan

³⁷ Ik merk op dat er, naar mijn oordeel terecht, veel discussie bestaat over de uitspraak van het HvJ dat sowieso een belastingvoordeel wordt behaald door leasing. Immers, indien door leasing uitsluitend een spreiding van de btw-druk wordt gerealiseerd die bij een directe aankoop ineens zou ontstaan, kan een cash-flow en rente voordeel worden onderkend en niet per se een belastingvoordeel. Ik ben het dan ook met AG Mazák eens dat 'de leasing van bedrijfsmiddelen in plaats van de aankoop ervan er op zich niet toe [leidt] dat de marktdeelnemer minder btw betaalt of meer btw aftrekt dan waarop hij recht heeft'. Conclusie AG Mazák 26 oktober 2010 in zaak nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), EUR-Lex 62009CJ0103, r.o. 20.

³⁸ De Engelse taalversie lijkt door het gebruik van het woord 'of' eveneens aan te duiden dat in het geval een lage waarde wordt bedongen, er zonder meer al sprake is van misbruik. Niettemin kan uit ondermeer het arrest Scandic, HvJ 20 januari 2005, nr. C-412/13 (*Scandic*), EUR-Lex 62002CJ0255, r.o. 21, en artikel 80 Richtlijn 2006/112/EC, worden opgemaakt dat er een subjectieve maatstaf in de btw heeft te gelden, en dat een lage vergoeding dus niet noodzakelijkerwijs misbruik van recht vormt. Mede om deze reden meen ik dat de Engelse versie van de uitspraak niet juist is, en dat het HvJ met een revisie van de uitspraak zou moeten komen. Voor een precederende revisie door het HvJ verwijs ik naar het arrest First National Bank of Chicago, HvJ 14 juli 1998, nr. C-172/96 (*First National Bank of Chicago*), EUR-Lex 61996CJ0172.

³⁹ Zie paragraaf 1.3 van deze verhandeling en HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (*Planzer Luxembourg*), EUR-Lex 62006CJ0073, r.o. 45.

structureringen van handelingen als economisch reëel moeten worden geacht.

In navolging van het bovenstaande lijkt het mij logisch dat pas indien contractvoorwaarden kunstmatig zijn opgesteld met als wezenlijk doel een belastingvoordeel te behalen, er aan misbruik wordt toegekomen. Dat is ook wat AG Mazák in zijn conclusie bij het arrest *Weald* aangeeft. Het HvJ verklaart echter voor recht dat geen belastingvoordeel wordt toegekend in strijd met het doel van de btw-richtlijn (met cursivering van mijn hand):

45 [...] op voorwaarde dat de contractvoorwaarden inzake deze leasetransacties, in het bijzonder die met betrekking tot de vaststelling van de leasevergoeding, overeenstemmen met *normale marktvoorwaarden* en de betrokkenheid van een derde intermediair bij die transacties niet ertoe leidt dat de toepassing van die bepalingen wordt verhinderd, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan.⁴⁰

Het lijkt erop dat de economische realiteit in deze overweging onverhoeds is vervangen door ‘normale marktvoorwaarden’. Misschien dat onder de normale marktvoorwaarden moet worden verstaan: geen kunstmatige constructies die niet beantwoorden aan enige economische realiteit? Indien dat het geval is, kan ik het HvJ weer enigszins volgen.

RBS Deutschland

Op dezelfde dag als dat arrest is geweest in de zaak *Weald*, sprak het HvJ zich uit in de zaak *RBS Deutschland* (“RBSD”).⁴¹ In dit arrest koopt RBSD, de Duitse dochteronderneming van een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde bank, auto’s aan in het Verenigd Koninkrijk om deze met een aankoopoptie te leasen aan een niet verbonden vennootschap in het Verenigd Koninkrijk. Doordat de lease in de verschillende lidstaten anders is geclassificeerd, zijn deze transacties niet belast met btw. De verwijzende rechter vraagt aan het HvJ of aan RBSD derhalve het recht op aftrek van voorbelasting mag worden geweigerd, en of het verbod van misbruik van belang is voor uitlegging van deze vraag.

In het arrest *RBSD* herhaalt het HvJ de criteria van *Halifax* om te vervolgen met de naar mijn mening zeer merkwaardige uitspraak dat ‘vaststaat dat de handelingen tussen partijen niet kunstmatig waren en in het kader van normale handelstransacties zijn verricht’. Volgens het HvJ kan niet worden aangetoond dat een kunstmatige constructie is opgezet die geen verband houdt met de economische realiteit en die alleen dient om een belastingvoordeel te verkrijgen. Als ik mijn eerdere opmerkingen bij het arrest *Weald* op dit arrest betrek zou voorgaande zodoende betekenen dat volgens het HvJ in casu sprake is van ‘normale marktvoorwaarden’. Het HvJ geeft daarvoor de volgende ‘verklaring’:

⁴⁰ Conclusie AG Mazák 26 oktober 2010 in zaak nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), EUR-Lex 62009CJ0103, r.o. 20.

⁴¹ HvJ 22 december 2010, nr. C-277/09 (*RBS Deutschland Holdings*), EUR-Lex 62009CJ0277.

52. In deze omstandigheden kan niet worden aangenomen dat het feit dat ten behoeve van een in een lidstaat gevestigde vennootschap diensten werden verricht door een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap en de voorwaarden van de transacties werden afgestemd op eigen beweegredenen van de betrokken marktdeelnemers, misbruik oplevert. RBSD heeft de betrokken diensten immers daadwerkelijk verricht in het kader van de uitoefening van een reële economische activiteit.

Ik vind het op z'n zachtst gezegd curieus dat de in Duitsland gevestigde RBSD betrokken is bij de aankoop en lease van auto's in het Verenigd Koninkrijk, in plaats van de aldaar gevestigde moedermaatschappij. Het lijkt mij veel logischer dat bij een dergelijke lokale aangelegenheid, dat wil zeggen de lease van auto's in het Verenigd Koninkrijk, de transacties worden voltrokken tussen de afnemers van de prestaties en de in het Verenigd Koninkrijk gesitueerde moedermaatschappij. Uit de conclusie van de AG en het arrest zelf, kan ik niet direct een andere reden abstraheren voor het betrekken van de Duitse RBSD bij een aankoop en lease in het Verenigd Koninkrijk dan het behalen van een fiscaal voordeel. De structuur voelt voor mij beslist kunstmatig aan en leidt ertoe dat ik voorgaande overwegingen van het HvJ maar moeilijk kan plaatsen.

Het lijkt alsof het HvJ meent dat er sprake is van een reële economische activiteit, omdat partijen niet gelieerd zijn en 'op eigen beweegredenen' hebben gehandeld. Is dit laatste wellicht hetgeen moet worden verstaan onder de 'normale handelsvoorwaarden'? Het lijkt mij dat handelingen tussen onafhankelijke derden ook kunstmatig kunnen zijn, zeker indien beide partijen middels een structuur een (fiscaal) voordeel kunnen behalen. Of is de uitspraak van het HvJ simpelweg een tik op de vingers van de Duitse (of is het de Britse?) regering die de relevante bepaling niet goed heeft geïmplementeerd?

Door de uitspraak van het HvJ in het arrest RBSD bekruipt mij het gevoel dat het HvJ het criterium van de economische realiteit zo langzamerhand onbruikbaar heeft gemaakt door het te vertroebelen in plaats van te verduidelijken. Het is dan ook goed mogelijk dat de filosoof Nietzsche er niet ver naast zat met zijn uitspraak 'de werkelijkheid is een betekenisloze chaos'. Toch jammer dat het de belastingplichtige (de onbezoldigde belastinginnehmer) op deze wijze wel erg moeilijk wordt gemaakt orde te scheppen in de chaos.

Tussenconclusie

Uit de voorgaande arresten maak ik het volgende op ten aanzien van de rol van de economische realiteit bij de algemene toepassing van het btw-stelsel en meer specifiek met betrekking tot het leerstuk misbruik van recht:

- Contractvoorwaarden die niet aan 'enige' economische realiteit voldoen zijn in feite in strijd zijn met de bepalingen van de btw-richtlijn;
- Een kunstmatig opgezette constructie die geen verband houdt met de economische realiteit en die alleen dient om een belastingvoordeel te verkrijgen, vormt misbruik;

- Een veelheid aan structureringen van handelingen kunnen mogelijk economisch reëel worden geacht;
- Onder normale marktvoorwaarden moet mogelijk verstaan worden: geen kunstmatige constructies die niet beantwoorden aan 'enige' economische realiteit.

In voorgaande paragraaf heb ik het criterium van de economische realiteit bekeken aan de hand van het thema 'waarom is een structuur opgezet', in de zin van misbruik. In de laatste paragraaf maak in enkele slotopmerkingen ten aanzien van de in voorgaande paragrafen behandelde thema's.

§ 1.5 Slotopmerkingen

Uit de voorgaande paragrafen dient te worden opgemaakt dat het criterium van de economische realiteit in de Europese rechtspraak in zeer uiteenlopende situaties is aangehaald. Het criterium lijkt derhalve verweven in haast alle aspecten van het btw-stelsel, zoals bij vaststelling van de afnemer en vaststelling van de prestatie. De economische realiteit is tevens door het HvJ benoemd als een criterium dat in acht moet worden genomen bij het vaststellen van misbruik van recht.

Een belastingplichtige lijkt het criterium van de economische realiteit in een veelheid van situaties naast de juridische werkelijkheid te moeten leggen, en de laatste aan de economische werkelijkheid te moeten toetsen. Om dit te kunnen doen moet het criterium uiteraard wel bruikbaar zijn. In het volgende hoofdstuk ga ik daarom dieper in op de bruikbaarheid van het criterium economische realiteit.

Hoofdstuk 2 Bruikbaarheid van het criterium economische realiteit

Uit hoofdstuk 1 kan worden afgeleid dat een belastingplichtige ten behoeve van een juiste toepassing van het btw-stelsel de economische realiteit in aanmerking dient te nemen. Daartoe dient het criterium uiteraard wel bruikbaar te zijn. Om het criterium globaal te toetsen op bruikbaarheid ga ik in dit hoofdstuk na in hoeverre het criterium recht doet aan het doelmatigheidsbeginsel (§ 2.2) en rechtszekerheidsbeginsel (§ 2.3). Deze twee rechtsbeginselen hebben de rechtsbescherming van belastingplichtigen tot doel.

Ik betrek in mijn overwegingen ook de juridische werkelijkheid omdat deze, zoals vermeld, vaak het uitgangspunt vormt voor de toepassing van het btw-stelsel in de praktijk. Allereerst lijkt het mij echter goed om heel kort na te gaan welke rol algemene rechtsbeginselen in het Unierecht vervullen en of de economische realiteit hier wel aan kan worden getoetst (§ 2.1).

§ 2.1 Toetsing aan algemene rechtsbeginselen

Algemene rechtsbeginselen, geschreven en ongeschreven, behoren tot het Unierecht en zijn dus afdwingbaar door een belastingplichtige.⁴² Zij vormen bijzondere rechtsnormen die van hogere orde zijn dan rechtsregels en spelen een belangrijke rol, bijvoorbeeld bij de rechtsbescherming van een belastingplichtige.⁴³ Zo is het onder andere vereist dat een belastingplichtige (i) de rechtsregels kan kennen en voorzien, en (ii) dat de rechtsregels in verhouding staan tot het doel dat de wet wenst te waarborgen. Vertaald naar algemene rechtsbeginselen mag een rechtsregel derhalve in principe (i) niet strijdig zijn met het rechtszekerheidsbeginsel en (ii) het doelmatigheidsbeginsel.

De herkomst van algemene rechtsbeginselen in het internationaal recht valt uiteen in drie soorten. Te weten algemene rechtsbeginselen die:

1. erkend worden in de nationale rechtssystemen als basisregels en die relevant zijn voor het internationaal recht;
2. ontstaan zijn in de internationale betrekkingen en veelal terug te vinden zijn in de rechtspraak;
3. van toepassing zijn in allerlei nationale en internationale rechtssystemen als hedendaagse essentiële rechtsopvattingen.⁴⁴

Zoals eerder beschreven in deze verhandeling ontbreekt het, voor zover mij bekend, aan een duidelijke omschrijving van het criterium economische realiteit in de primaire en secundaire bronnen van het EU recht. Het criterium betreft dan ook geen *rechtsregel*. Naar mijn mening bestaan er echter argumenten om te stellen dat het criterium daarentegen wel kan worden beschouwd als een *rechtsbeginsel*. Zo wordt het criterium veelvuldig aangehaald in de rechtspraak van het HvJ en is het een fundamenteel criterium van het gemeenschappelijk btw-stelsel. Het is zodoende een essentiële rechtsopvatting die qua herkomst kan worden geclassificeerd onder hetgeen hierboven onder punt drie is genoemd.

Ik vind tevens steun voor het aanmerken van de economische realiteit als rechtsbeginsel in de opvattingen van Dworkin en Nieuwenhuizen. Deze menen dat de herkomst van beginselen nauw verbonden is met de aanvaarding van de beginselen door het juridisch forum.⁴⁵ Dit betekent naar mijn mening dat het beginsel binnen de rechtsleer aanvaard moet zijn en dat

⁴² Aldus ook Brandsma, R.P.C.W.M, Braun, K.M., Pancham, S.R. & Weber, D.M. (red.). (2011). *Studeneditie 2011-2012: Cursus belastingrecht: Europees belastingrecht*. Deventer: Kluwer, p. 63.

⁴³ Aldus ook Nieuwenhuizen, J.H.M. (2010). *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*. Deventer: Kluwer, p. 100.

⁴⁴ Aldus ook Cogen, M. (2003). *Handboek internationaal recht (3^e dr.)*. Deventer: Kluwer, pp.11-13.

⁴⁵ Zoals uiteengezet in Happé, R.H. (1996). *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming: Serie fiscale monografieën nr. 77*. Deventer: Kluwer, p. 86.

het beginsel een bepaald gewicht moeten hebben die de uitkomst van een situatie kan beïnvloeden boven de rechtsregel. Immers, waar rechtsregels uitsluitend wél of niet gelden in een situatie, verschaffen rechtsbeginselen meer een uitgangspunt, of grond op basis waarvan in een bepaalde richting wordt beslist. Het HvJ gebruikt het criterium van de economische realiteit in mijn optiek op dergelijke wijze. Ik verwijs daartoe naar onder andere de arresten DFDS en ALH, waarin de economische realiteit als essentiële rechtsopvatting boven de rechtsregel de uitkomst van de arresten heeft beïnvloed.

Opgemerkt zij dat het zo kan zijn dat meerdere rechtsbeginselen in een situatie meespelen, maar dat deze in een verschillende richting wijzen.⁴⁶ Indien rechtsbeginselen met (andere) algemene beginselen conflicteren, dienen de belangen van de rechtsbeginselen tegen elkaar te worden afgewogen.⁴⁷ Naar mijn mening is het naar aanleiding van bovenstaande niet alleen mogelijk, maar ook nuttig om de economische realiteit af te wegen tegen (enkele) algemene rechtsbeginselen. Om het criterium te toetsen op bruikbaarheid ga ik in de volgende paragrafen na of het criterium recht doet aan de in het begin van deze paragraaf genoemde algemene beginselen van rechtszekerheid en doelmatigheid.

§ 2.2 Doelmatigheidsbeginsel

Artikel 5 van het Verdrag betreffende de Europese Unie bepaalt dat krachtens het evenredigheidsbeginsel de inhoud en de vorm van het optreden van de Unie niet verder mag gaan dan nodig is om de doelstellingen van de Verdragen te verwezenlijken.⁴⁸ Het evenredigheidsbeginsel impliceert derhalve een zekere doelmatigheid die is te vertalen naar het doelmatigheidsbeginsel.⁴⁹ Uit dit beginsel heb ik ontleed dat als stelregel een maatregel (i) geschikt, (ii) eenvoudig en (iii) noodzakelijk moet zijn om het nagestreefde doel te verzekeren.⁵⁰

⁴⁶ Aldus ook Happé, R.H. (1996). *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming: Serie fiscale monografieën nr. 77*. Deventer: Kluwer, p. 78.

⁴⁷ Aldus ook Nieuwenhuizen, J.H.M. (2010). *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*. Deventer: Kluwer, p. 100.

⁴⁸ Artikel 5 van de op 9 mei 2008 in het Publicatieblad van de Europese Unie, C 115 p. 13, gepubliceerde geconsolideerde versie van het Verdrag betreffende de Europese Unie.

⁴⁹ Aldus ook Doesum, A.J. van (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Deventer: Kluwer, pp. 39-40.

⁵⁰ Deze doelmatigheidstoetsing betreft een aanpassing van de samenhangende evenredigheidstoets zoals beschreven door Brandsma et al. en de doelmatigheidstoets als geschetst door Van Doesum. Zo vereist de evenredigheidstoets volgens Brandsma et al. dat een maatregel geschikt en noodzakelijk is om het nagestreefde doel te waarborgen. Van Doesum benoemt daarnaast het belang van de norm van de eenvoud voor doelmatigheid. Deze norm wordt door Brandsma et al schijnbaar versleuteld in het al dan niet geschikt zijn van een maatregel. Omdat ik mij kan voorstellen dat een maatregel wel geschikt kan zijn om een doel te behalen, maar niet eenvoudig, meen ik dat de doelmatigheidstoets uiteenvalt in een toetsing van: geschiktheid, eenvoud en noodzaak. Doesum, A.J. van (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Deventer: Kluwer, pp. 39-40, en Brandsma, R.P.C.W.M, Braun, K.M., Panoram, S.R. & Weber, D.M. (red.). (2011). *Studeneditie 2011-2012: Cursus belastingrecht: Europees belastingrecht*. Deventer: Kluwer, p. 63.

Het hoofddoel dat het btw-stelsel nastreeft is het belasten van particuliere consumptie.⁵¹ Ik vind het dan ook gepast om na te gaan of de economische realiteit een geschikt, eenvoudig en noodzakelijk criterium betreft om particuliere consumptie te belasten.

(i) Geschikt

Uit de in hoofdstuk 1 behandelde Europese rechtspraak maak ik op dat het criterium van de economische realiteit geschikt is om consumptie te belasten. Consumptie is naar mijn mening naar de aard ervan een economische aangelegenheid. De economische realiteit van transacties kan worden gevolgd indien in ogenschouw wordt genomen hetgeen economisch gezien tussen partijen plaatsvindt. Dit blijkt ook uit de eerder aangehaalde rechtsoverweging in het arrest DFDS, waarin het HvJ het volgende overweegt (met cursivering van mijn hand):

32. [...] het normatieve criterium volgens hetwelk de plaats van heffing zo veel mogelijk moet samenvallen met de plaats waar de dienst aan de consument wordt verleend [...]. Dit is het basiscriterium. Het BTW-stelsel moet *aldus* worden toegepast, dat het zo veel mogelijk aansluit bij de economische werkelijkheid.

Door juridische structuren kan het zijn dat aan het doel van btw-heffing over consumptie wordt ontkomen, ofwel dat hieraan voorbij wordt gegaan. Indien de economische realiteit in acht wordt genomen lijkt mij dit niet mogelijk (zie Temco en ALH).

(iii) Eenvoudig

Hoewel het economisch-realiteitscriterium mij geschikt lijkt om de doelstelling van het btw-stelsel, het belasten van particuliere consumptie, te waarborgen, vraag ik mij af of het criterium wel eenvoudig genoeg is in zijn toepassing.

Uit de Europese rechtspraak, zoals behandeld in hoofdstuk 1, moet worden opgemaakt dat het criterium fundamenteel is voor de toepassing van het btw-stelsel, en dat het btw-stelsel ook (a) 'zoveel mogelijk' dient aan te sluiten bij de economische realiteit. Indien contractvoorwaarden niet aan (b) 'enige' economische realiteit voldoen is de betrokken handeling in feite strijdig met de bepalingen van de btw-richtlijn. Niet geheel duidelijk is (a) in welke gevallen niet aangesloten hoeft/kan/moet worden bij de economische realiteit, en (b) wanneer niet wordt voldaan aan 'enige' economische realiteit.

De juridische werkelijkheid is een stuk doorzichtiger in vergelijking tot de economische werkelijkheid, nu deze de handelingen zoals (contractueel) overeengekomen door partijen betreft. In aanmerking nemende dat de btw geen belemmering mag vormen voor belastingplichtigen⁵², meen ik dat de

⁵¹ Artikel 1 lid 2 Richtlijn 2006/112/EC. Zoals beschreven door Terra en Kajus moet het woord 'particulier' hier niet letterlijk worden opgevat en omvat deze omschrijving (ook) alle niet ondernemers. Terra, B.J.M. & Kajus, J. (2011). *A guide to the European VAT Directives: Volume 1: Introduction to European VAT 2011*. Amsterdam: IBFD, p. 274.

⁵² Zie onder andere conclusie AG Ruiz-Jarabo Colomer 23 november 2004 in zaak nr. C-412/03 (*Scandic*), EUR-Lex 62002CC0255, r.o. 24.

juridische werkelijkheid vanuit het oogpunt van de eenvoud de voorkeur geniet, zolang deze leidt tot een fiscaal rationele oplossing en geen fraude of misbruik omvat.

(iii) Noodzakelijk

Het criterium van de economische realiteit kan onmisbaar zijn om het beoogde doel van het btw-stelsel te bereiken, bijvoorbeeld wanneer een juridische vormgeving van transacties (al dan niet moedwillig) ervoor zorgt dat consumptie (anders) niet in de heffing van btw wordt betrokken. Bij de noodzakelijkheidstoets dient echter ook nagegaan te worden of het doel de middelen heiligt. Ik meen dat de herinterpretatie van een juridische werkelijkheid belastingplichtigen niet teveel mag belemmeren in hun vrijheid om transacties te structureren. Dat is zeker het geval indien door de toepassing van het criterium in strijd wordt gehandeld met het rechtszekerheidsbeginsel.

Al met al meen ik dat het criterium economische realiteit zich leent om het doel van het gemeenschappelijk btw-stelsel te waarborgen. In feite vind ik ook dat het criterium de voorkeur moet hebben boven de juridische werkelijkheid. Echter, gelet op de oogmerken van eenvoud en noodzaak, kan ik mij vinden in een benadering waarbij de juridische werkelijkheid (lees de rechtsbetrekkingen) het uitgangspunt vormen tezamen met een toetsing van hetgeen daadwerkelijk plaatsvindt in 'de praktijk'. Het is daartoe vooral van belang om binnen de praktijk na te gaan of het doel van het btw-stelsel wordt behaald, of er sprake is van een fiscaal rationele oplossing en of er geen fraude of misbruik wordt gepleegd.

§ 2.3 Rechtszekerheidsbeginsel

Het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat het recht kenbaar is aan een belastingplichtige en dat een belastingplichtige kan rekenen op de door de wetgever voorziene rechtstoepassing. Een duidelijke en nauwkeurige omschrijving van een rechtspositie is daarvoor vereist.⁵³

In de praktijk worden veelal de civiele (contractuele) vastlegging van transacties tussen partijen nader bezien om te bepalen hoe het gemeenschappelijk btw-stelsel moet worden toegepast. Een vraag die in dat kader gesteld kan worden is, in hoeverre het rechtszekerheidsbeginsel wordt geschonden als de juridische werkelijkheid wordt verworpen ten behoeve van de economische realiteit. Ik besef mij dat over deze vraag een aparte verhandeling kan worden geschreven, maar ik laat mij toch kort over dit onderwerp uit.

Naar mijn mening biedt de juridische werkelijkheid een duidelijk kenbare verzameling van gegevens voor een belastingplichtige. Toch kan niet altijd van deze gegevens worden uitgegaan voor de toepassing van het

⁵³ Aldus ook Brandsma, R.P.C.W.M., Braun, K.M., Pancham, S.R. & Weber, D.M. (red.). (2011). *Studeneditie 2011-2012: Cursus belastingrecht: Europees belastingrecht*. Deventer: Kluwer, p. 66.

gemeenschappelijk btw-stelsel. Immers, de inhoud van juridische betrekkingen kan per nationale rechtsorde verschillen. Dit is niet verenigbaar met het beginsel van fiscale neutraliteit en het streven naar harmonisatie van de btw.⁵⁴ Om deze reden is in de rechtspraak inmiddels ook een groot aantal fiscale begrippen gedefinieerd die afwijken van (de per lidstaat verschillende) civiele begrippen. Een belastingplichtige kan geen beroep doen op de rechtszekerheid indien een civiel begrip afwijkt van het EU begrip.⁵⁵

Dit gezegd hebbende lijkt het erop dat een belastingplichtige niet zondermeer rechten kan ontleen aan de juridische werkelijkheid. Echter, het beginsel van de contractsvrijheid vormt een basisbeginsel van het Unierecht.⁵⁶ Als partijen contractueel gezien voor een bepaalde structurering van transacties kiezen is dit, onder voorbehoud van misbruik, mogelijk. Het is partijen tenslotte toegestaan de fiscaal meest vriendelijke route te kiezen. Het lijkt mij dan ook dat een structuur niet zomaar in twijfel getrokken mag worden.

De juridische werkelijkheid is begrensd doordat contractvoorwaarden die niet overeenstemmen met 'enige' economische realiteit in strijd worden geacht met het btw-recht. Een belastingplichtige kan zich bij de toepassing van het criterium van de economische realiteit in dat geval niet succesvol beroepen op het rechtszekerheidsbeginsel.⁵⁷

Omdat het niet helder is wanneer de handelingen van een belastingplichtige niet meer voldoen aan 'enige' economische realiteit, meen ik dat het vanuit het beginsel van rechtszekerheid (toch) is geoorloofd om de juridische werkelijkheid als uitgangspunt te nemen. Echter, de economische realiteit kan niet worden ontkend of omzeild door middel van 'juridische aankleding', en kan als nodig worden ingeroepen door belastingautoriteiten zonder dat automatisch de rechtszekerheid in het geding komt. 'Behoudens tegenbewijs' dat de juridische werkelijkheid economisch gezien een illusie is) kan de juridische werkelijkheid dus worden gehandhaafd.⁵⁸

⁵⁴ HvJ 17 september 2002, nr. C-498/99 (*Town and County Factors*), EUR-Lex 61999CJ0498 en HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03 (*Temco Europe*), EUR-Lex 62003CJ0284.

⁵⁵ Aldus ook Kesteren, H.M.W. van, & Soltysik, M.W.C. (mei 2007). Misbruik en onvoltooide harmonisatie. *WFR*, 2007/481.

⁵⁶ Aldus ook Norden, G.J., (2007). *Het concern in de btw*. Deventer: Kluwer, pp. 337-339.

⁵⁷ Een belastingplichtige kan zich niet beroepen op de juridische werkelijkheid in een geval van misbruik. Ik verwijs naar de door AG La Pergola geciteerde woorden van de Franse civilist Planiol: 'le droit cesse là où l'abuse commence'. Conclusie AG La Pergola 16 juli 1998 in zaak C-212/97 (*Centros*) Eur-Lex 61997C0212, r.o. 20. Zie voor een voorbeeld tevens het arrest *Temco* beschreven in paragraaf 1.2 van deze verhandeling.

⁵⁸ Hoewel deze verhandeling een Europees wettelijke inslag heeft merk ik op dat tijdens het schrijven van deze verhandeling de staatssecretaris van Financiën en de Hoge Raad zich op een vergelijkbaar standpunt hebben gesteld. Zo blijkt uit de volgende passage in het Besluit aftrek omzetbelasting, naar mijn mening, duidelijk dat primair gekeken wordt naar de rechtsbetrekking en secundair naar de economische realiteit:

Hoofdstuk 3 Conclusie

Bij aanvang van het schrijven van deze verhandeling stelde ik mijzelf tot doel om na te gaan wat kan worden afgeleid over het criterium van de economische werkelijkheid uit de Europese rechtspraak en of dit criterium wel bruikbaar is in de praktijk. Helaas moet ik de economische realiteit ontmaskeren als een vaag en onbruikbaar criterium dat evenwel een rol speelt in zeer uiteenlopende situaties.

Zo speelt het criterium een rol bij het vaststellen van de afnemer. De afnemer zoals gespecificeerd in een (juridische) overeenkomst is bijvoorbeeld niet noodzakelijkerwijs de afnemer voor de toepassing van het btw-stelsel. Juridische 'feiten' kunnen worden geherclassificeerd als de economisch reële afnemer een andere partij blijkt te zijn. Inkomende kosten die terugkomen in de productiekosten van de afnemer kunnen een aanwijzing vormen dat een partij ook de economisch reële afnemer is. Het feit dat iemand aangemerkt kan worden als de economische reële afnemer betekent echter nog niet dat deze ook per definitie als de afnemer voor de btw kan worden aangemerkt. Dit is bijvoorbeeld niet mogelijk indien de rechtsregels van het btw-stelsel daartoe (technisch gezien) geen mogelijkheid toe bieden.

Ook speelt het criterium een rol bij het beoordelen van een prestatie. Net zoals bij het vaststellen van de afnemer, is de juridische kwalificatie niet altijd leidend bij het vaststellen van de prestatie. Juridisch vormgegeven prestaties dienen namelijk onder zekere omstandigheden aan de economische werkelijkheid te worden getoetst. Zo vormt de economische realiteit het uitgangspunt voor de analyse van een gemengde handeling, echter deze realiteit dient in samenhang met (andere) omstandigheden, zoals de juridische context en de wijze waarop een vergoeding tot stand is gekomen, te worden beschouwd.

De economische realiteit is tevens een belangrijk criterium bij het vaststellen van de plaats van vestiging. Bij de toepassing van het btw-stelsel dient ook zoveel mogelijk bij de economische realiteit te worden aangesloten. Op deze wijze kan de doelstelling dat heffing van btw moet samenvallen met de plaats van consumptie van een prestatie worden gewaarborgd en een eventuele verstoring van de vrije mededinging worden voorkomen. De economische realiteit kan zelfs vereisen dat indien een dochtermaatschappij economisch is geïntegreerd in een moedermaatschappij, de eerste kan worden aangemerkt als een vaste inrichting van de moeder voor de btw. Indien een plaats van

'De afnemer is in de regel diegene die de rechtsbetrekking aangaat, de factuur ontvangt en het goed of de dienst feitelijk afneemt. (...) Het is mogelijk dat de dienst of het goed feitelijk aan een andere persoon wordt verricht of verstrekt dan aan degene die de rechtsbetrekking met de leverancier of dienstverrichter is aangegaan. In zo'n situatie zal aan de hand van alle feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld wie voor de btw de afnemer van de dienst of het goed is.' De Hoge Raad heeft verder op 2 december 2011 gesteld dat 'behoudens tegenbewijs' er vanuit dient te worden gegaan dat diensten werden verricht aan een afnemer die (in beginsel) kon worden vastgesteld aan de hand van de rechtsbetrekking. Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, *Stcrt.* nr. 21834, en Hoge Raad 2 december 2011, nr. 43813, *LJN* BU6535.

vestiging niet strookt met 'geen enkele economische realiteit' kan deze in het geheel niet worden geaccepteerd als plaats van vestiging voor de btw.

Toetsing aan de economische realiteit lijkt vooral geoorloofd en van belang bij de verdenking van belastingmisbruik, fraude en ontwijking. Contractvoorwaarden die niet aan 'enige' economische realiteit voldoen zijn in feite strijdig met de bepalingen van de btw-richtlijn. Zo vormt een kunstmatige opgezette constructie, die geen verband houdt met de economische realiteit en die alleen dient om een belastingvoordeel te verkrijgen, misbruik van recht. Mogelijk dat het 'nieuwe misbruikcriterium', dat transacties geschieden onder 'normale marktvoorwaarden', ook moet worden uitgelegd aan de hand van de economische realiteit, namelijk, als niet zijnde kunstmatige constructies die niet beantwoorden aan enige economische realiteit.

In navolging van bovenstaande lijkt een belastingplichtige in een veelheid van situaties de economische realiteit naast de juridische werkelijkheid te moeten leggen, en de laatste daaraan te moeten toetsen. Om dit te kunnen doen moet het criterium bruikbaar zijn voor de belastingplichtige. Omdat het criterium als algemeen normatief rechtsbeginsel kan worden beschouwd, heb ik het criterium derhalve getoetst aan het doelmatigheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

Het doelmatigheidsbeginsel vereist dat een maatregel geschikt, eenvoudig en noodzakelijk is. Het criterium economische realiteit leent zich zeer goed om het doel van het gemeenschappelijk btw-stelsel, het belasten van consumptie, te waarborgen. Aangezien het echter niet duidelijk is in welke gevallen *niet* aangesloten hoeft/kan/moet worden bij de economische realiteit, dan wel wanneer niet wordt voldaan aan 'enige' economische realiteit is het criterium niet transparant. Het is derhalve wel geschikt, maar niet eenvoudig en betwistbaar noodzakelijk.

De juridische werkelijkheid verschaft daarentegen een beter kenbaar uitgangspunt voor een belastingplichtige. Toch lijkt een belastingplichtige zich evenwel nauwelijks op de rechtszekerheid ten aanzien van de juridische werkelijkheid te kunnen beroepen omdat de inhoud van juridische betrekkingen per nationale rechtsorde verschillen. Een beroep daarop zou derhalve niet verenigbaar zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit en het streven naar harmonisatie van de btw. Op basis van de contractsvrijheid en de jurisprudentie moeten partijen echter, onder voorbehoud van misbruik, contractueel gezien voor een bepaalde structuur van transacties kunnen kiezen. In gevallen van misbruik kan een belastingplichtige zich echter niet beroepen op het rechtszekerheidsbeginsel.

Het voorgaande in ogenschouw nemende kom ik tot de conclusie dat het criterium economische realiteit in de praktijk simpelweg (nog) niet bruikbaar (genoeg) is, omdat deze onvoldoende is geformuleerd en afgebakend. Hoewel de toepassing van de economische realiteit als criterium mijn voorkeur heeft omdat deze het belasten van consumptie optimaal waarborgt,

kan ik mij met het oog op de beginselen van rechtszekerheid en doelmatigheid, verzoenen met een benadering waarin de juridische werkelijkheid als uitgangspunt wordt genomen *behoudens tegenbewijs*. Het zou echter goed zijn als iemand anders het stokje van mij overneemt en nagaat wat nu het magische begrip '*enige* economische realiteit' omvat. Totdat dat duidelijk is kan ik evenwel niet anders dan het citaat van Einstein, waarmee ik in de proloog aanving, herhalen:

'Reality is merely an illusion, albeit a very persistent one.'

Bronnenlijst

Jurisprudentie

Conclusie AG Vilaça 8 oktober 1987 in zaak nr. 165/86 (*Leesportefeuille "Intiem"*), EUR-Lex 61986CC0165.

HvJ 8 maart 1988, nr. 165/86 (*Leesportefeuille "Intiem"*), EUR-Lex 61986CJ0165.

HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88 (*Shipping and Forwarding Enterprise Safe*), EUR-Lex 61988CJ0320.

HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), EUR-Lex 61993CJ0016.

Conclusie AG La Pergola 16 januari 1997 in zaak nr. C-260/95 (*DFDS*), EUR-Lex 61995CC0260.

HvJ 20 februari 1997, nr. C-260/95 (*DFDS A/S*), EUR-Lex 61995CJ0260.

Conclusie AG Fennelly 11 juni 1998 in zaak nr. C-349/96 (*CPP*), EUR-Lex 61996CJ0349.

Conclusie AG La Pergola 16 juli 1998 in zaak C-212/97 (*Centros*) Eur-Lex 61997C0212.

HvJ 14 juli 1998, nr. C-172/96 (*First National Bank of Chicago*), EUR-Lex 61996CJ0172.

HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96 (*CPP*), EUR-Lex 61996CC0349.

HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98 (*Midland Bank*), EUR-lex 61998CJ0098.

Conclusie AG Stix-Hackl 31 mei 2001 in zaak nr. C-338/98 (*Commissie tegen Nederland*), EUR-Lex 61998CC0338.

HvJ 8 november 2001, nr. C-338/98 (*Commissie tegen Nederland*), EUR-Lex 61998CJ0338.

HvJ 17 september 2002, nr. C-498/99 (*Town and County Factors*), EUR-Lex 61999CJ0498.

Conclusie AG Léger 19 september 2002 in zaak nr. C-185/01 (*Auto Lease Holland*), EUR-Lex 62001CC0185.

HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01 (*Auto Lease Holland BV*), EUR-Lex 62001CJ0185.

Conclusie AG Ruiz-Jarabo Colomer 4 Mei 2004 in zaak nr. C-284/03 (*Temco Europe*), EUR-Lex 62003CC0284.

HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03 (*Temco Europe*), EUR-Lex 62003CJ0284.

Conclusie AG Ruiz-Jarabo Colomer 23 november 2004 in zaak nr. C-412/03 (*Scandic*), EUR-Lex 62002CC0255.

HvJ 20 januari 2005, nr. C-412/13 (*Scandic*), EUR-Lex 62002CJ0255.

HvJ 12 mei 2005, nr. C-452/03 (*RAL*), EUR-Lex 62003CJ0452.

HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), EUR-Lex 62002CJ0255.

HvJ 6 juli 2006, nr. C-251/05 (*Talacre Beach*), EUR-Lex 62005CJ0251.

AG Léger 14 september 2006 in zaak nr. C-111/05 (*Aktiebolaget NN*), EUR-Lex 62005CC0111.

HvJ 29 maart 2007, nr. C-111/05 (*Aktiebolaget NN*), EUR-Lex 62005CJ0111.

Conclusie AG Trstenjak 19 april 2007 in zaak nr. C-73/06 (*Planzer Luxembourg*), EUR-Lex 62006CC0073.

HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (*Planzer Luxembourg*), EUR-Lex 62006CJ0073.

HvJ 21 februari 2008, nr. C-425/06 (*Part Service*), EUR-Lex 62006CJ0425.

HvJ 7 oktober 2010, nr. C-55/09 (*Baxi Group*), EUR-Lex 62009CJ0053.

Conclusie AG Mazák 26 oktober 2010 in zaak nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), EUR-Lex 62009CJ0103.

Conclusie AG Mazák 26 oktober 2010 in zaak nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), EUR-Lex 62009CJ0103.

HvJ 22 december 2010, nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), EUR-Lex 62009CJ0103.

HvJ 22 december 2010, nr. C-277/09 (*RBS Deutschland Holdings*), EUR-Lex 62009CJ0277.

Hoge Raad 2 december 2011, nr. 43813, *LJN* BU6535.

Beleid

Geconsolideerde versie van het Verdrag betreffende de Europese Unie van 9 mei 2008, nr. EU C2008/115/01.

Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, *Stcrt.* nr. 21834.

Literatuurlijst

- Brandsma, R.P.C.W.M, Braun, K.M., Pancham, S.R. & Weber, D.M. (red.). (2011). *Studeneditie 2011-2012: Cursus belastingrecht: Europees belastingrecht*. Deventer: Kluwer.
- Cogen, M. (2003). *Handboek internationaal recht (3^e dr.)*. Deventer: Kluwer.
- Doesum, A.J. van (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Deventer: Kluwer.
- Happé, R.H. (1996). *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming: Serie fiscale monografieën nr. 77*. Deventer: Kluwer.
- Hummel, C.J. (juni 2007). De btw-aspecten van een overname. *NTRF*, Beschouwingen 2007/25.
- Kesteren, H.M.W. van, & Soltysik, M.W.C. (mei 2007). Misbruik en onvoltooide harmonisatie. *WFR*, 2007/481.
- Nieuwenhuizen, J.H.M. (2010). *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*. Deventer: Kluwer.
- Norden, G.J., (2007). *Het concern in de btw*. Deventer: Kluwer.
- Terra, B.J.M. & Kajus, J. (2011). *A guide to the European VAT Directives: Volume 1: Introduction to European VAT 2011*. Amsterdam: IBFD.