
**Maatstaf van heffing in het licht van artikel 80
Btw-richtlijn en het leerstuk misbruik van recht**

**Door: Mr. R. Brinks
2012/2013**

Inhoudsopgave

1. Inleiding en probleemstelling	2
2. Rechtsbronnen van de omzetbelasting	4
3. Artikel 80 Btw-richtlijn	7
3.1 Totstandkoming van artikel 80 Btw-richtlijn	7
3.2 Artikel 80 Btw-richtlijn	8
3.2.1 Algemeen	8
3.2.2 Artikel 72 Btw-richtlijn	8
3.2.3 Nadere beschouwing artikel 80 Btw-richtlijn	10
3.3 Rechtspraak Hof van Justitie artikel 80 Btw-richtlijn	12
4. Misbruik van recht	14
4.1 Ontstaan misbruik van recht beginsel	14
4.2 Introductie misbruik van recht in de omzetbelasting	15
4.2.1 Halifax-arrest	15
4.2.2 Weald Leasing Ltd. arrest	18
4.2.3 RBS Deutschland Holdings GMBH arrest	18
4.2.4 Part Service Srl arrest	19
4.3 Tussenconclusie	20
5. Vergelijking misbruik van recht en artikel 80 Btw-richtlijn	21
6. Conclusie	24
Literatuurlijst	25

1. Inleiding en probleemstelling

De maatstaf van heffing voor de omzetbelasting is ingevolge artikel 73 van de Btw-richtlijn¹ “alles wat de leverancier of dienstverrichter (...) verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde”. Over de maatstaf van heffing wordt de omzetbelasting berekend (artikel 96 en 99 Btw-richtlijn) en daarmee bepaalt de maatstaf van heffing mede de af te dragen omzetbelasting.

De omzetbelasting is een algemene verbruiksbelasting die beoogt het consumptieve verbruik te belasten. Voor de heffing van omzetbelasting wordt daarom aangesloten bij de daadwerkelijk door partijen uitgegeven bedragen. Wanneer een geldbedrag ontbreekt, zoals in het geval van een betaling in natura of in het geval goederen om niet worden onttrokken aan het ondernemingsvermogen, voorziet de Btw-richtlijn in bepalingen op basis waarvan tot een geldbedrag gekomen kan worden.

Binnen een algemene verbruiksbelasting als de omzetbelasting past het eigenlijk niet dat in bepaalde gevallen wordt afgeweken van het principe dat omzetbelasting wordt geheven over “alles wat de leverancier of dienstverrichter verkrijgt” en dat een daarvan afwijkende maatstaf van heffing wordt bepaald².

Toch zijn er twee belangrijke instrumenten om de maatstaf van heffing aan te passen, te weten artikel 80 van de Btw-richtlijn en het leerstuk misbruik van recht³.

Een heffende instantie van een lidstaat zal pas geneigd zijn kritisch te kijken naar de hoogte van de maatstaf van heffing wanneer bij een handeling die binnen het toepassingsbereik van de omzetbelasting valt, een niet (volledig) aftrekgerechtigde partij is betrokken. Immers, wanneer zowel degene die de prestatie verricht als de afnemer beiden 100% aftrekgerechtigd zijn, is de omzetbelasting die degene die de prestatie verricht afdraagt (vooropgesteld dat deze de omzetbelasting afdraagt) in beginsel gelijk aan de omzetbelasting die de afnemer in aftrek brengt en ontbreekt in zoverre een belang voor een lidstaat om de toegepaste maatstaf van heffing nader te beoordelen.

In deze verhandeling zal ik ingaan op de verhouding tussen het leerstuk misbruik van recht en artikel 80 van de Btw-richtlijn ten aanzien van de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting. De vraag die daarbij centraal zal

¹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

² De maatstaf van heffing in de omzetbelasting is in beginsel dan ook een door de heffende instantie te respecteren, subjectieve grootheid (Jan Sanders, Normaal is niet normaal, BTW brief nummer 8-9, 2011).

³ Ik ga bewust voorbij aan het feit dat naast deze twee mogelijkheden nog andere mogelijkheden kunnen bestaan voor lidstaten om de maatstaf van heffing aan te passen of meer in het algemeen om belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen, zoals artikel 395 Btw-richtlijn.

staan is in hoeverre de maatstaf van heffing door lidstaten kan worden aangepast op basis van voornoemde twee instrumenten.

In het volgende hoofdstuk zal ik eerst kort ingaan op de rechtsbronnen van de omzetbelasting. Daarna zal ik ingaan op artikel 80 Btw-richtlijn en de jurisprudentie die hierover verschenen is en wat deze jurisprudentie betekent voor de mogelijkheid voor lidstaten om de maatstaf van heffing aan te passen.

Vervolgens zal ik ingaan op het leerstuk misbruik van recht en de mogelijkheden nagaan voor lidstaten om de maatstaf van heffing aan te passen door middel van dit leerstuk.

Ik besluit mijn verhandeling met een vergelijking tussen beide instrumenten.

2. Rechtsbronnen van de omzetbelasting

Voor zover van belang voor de in deze verhandeling centraal staande vraag, zal ik in dit hoofdstuk kort de rechtsbronnen van de omzetbelasting analyseren.

Omzetbelasting vindt haar grondslag in het recht van de Europese Unie. De bronnen hiervan kunnen onderverdeeld worden in primaire en secundaire bronnen. De primaire bronnen zijn de oprichtings-, wijzigings-, en toetredingsverdragen van de Europese Unie. De secundaire bronnen worden gevormd door o.a. verordeningen, richtlijnen en beschikkingen. Uitgangspunt is dat secundair Unierecht in overeenstemming met primair Unierecht moet zijn.

Omzetbelasting is een indirecte belasting in de zin van artikel 113 VWEU⁴ die wordt geheven door middel van de Btw-richtlijn.

Kenmerkend aan een richtlijn is dat deze verbindend is ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd is. Aan de nationale instanties wordt de bevoegdheid gelaten vorm en middelen te kiezen (artikel 288 VWEU) om de richtlijn te verwerken in de nationale wetgeving. Dit dient te gebeuren binnen een door de richtlijn aangegeven termijn.

Het karakter van de richtlijn brengt met zich dat de nationale wetgeving die de implementatie is van de richtlijn zoveel mogelijk wordt uitgelegd in overeenstemming met de bewoordingen en het doel van de richtlijn.

Wanneer het niet mogelijk is om de nationale wet uit te leggen in overeenstemming met de richtlijn omdat de nationale wet in strijd lijkt te zijn met deze richtlijn, kan de vraag rijzen of een justitiabele een rechtstreeks beroep op een richtlijnbevestiging kan doen⁵. Volgens vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie kan dat wanneer:

1. De termijn om de richtlijn in nationale wetgeving te implementeren verstreken is.
2. De desbetreffende bepaling niet, niet tijdig of niet correct in nationaal recht is omgezet.
3. De bepaling onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is of rechten vastleggen die een particulier tegenover de staat kan doen gelden.

Niet alle bepalingen van een richtlijn dienen dwingend omgezet te worden in nationaal recht. Een richtlijn kan zogeheten 'kan'- bepalingen bevatten. Dit

⁴ Geconsolideerde versie van het Verdrag betreffende de Europese Unie van 9 mei 2008, nr. EU C2008/115/01.

⁵ Zie Prof. Mr. M.E. van Hilten en Prof. Dr. H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, dertiende druk, paragraaf 3.5.1.3.

zijn bepalingen waarvan elke lidstaat zelf mag bepalen of het deze wenst om te zetten in nationaal recht of niet.

Naast richtlijnen kent het VWEU ook verordeningen en beschikkingen als instrumenten van wetgeving. Een beschikking is verbindend in al haar onderdelen voor degenen tot wie zij uitdrukkelijk is gericht.

Tot het Unierecht behoren naast het hierboven omschreven primair en secundair Unierecht ook de geschreven en ongeschreven algemene rechtsbeginselen.

Voor de in deze verhandeling centraal staande vraag zijn met name het evenredigheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel van belang.

Het evenredigheidsbeginsel impliceert dat een nationale maatregel geschikt en noodzakelijk moet zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen. Inherent aan het evenredigheidsbeginsel is de noodzakelijkheidstoets. Deze wordt door het Hof van Justitie toegepast en houdt in dat de geschikte en causaal met het te bereiken doel verbonden maatregelen niet verder mogen gaan dan noodzakelijk is voor het bereiken van dat doel⁶.

Het rechtszekerheidsbeginsel is een fundamenteel beginsel van het Unierecht⁷ en houdt onder meer in dat rechtsregels kenbaar dienen te zijn en dat door het Unierecht beheerste rechtssituaties en -betrekkingen voorzienbaar zijn⁸. Op basis van dit beginsel dienen belanghebbenden op een bepaald tijdstip hun juridische rechten en plichten te kunnen kennen waardoor zij dan zekerheid hebben over de juridische en economische gevolgen van hun handelen⁹.

Het vertrouwensbeginsel vloeit rechtstreeks voort uit het rechtszekerheidsbeginsel en impliceert dat de op basis van een gemeenschapsregeling tot stand gekomen rechtsposities en verhoudingen niet op een voor een zorgvuldige particulier onvoorzienbare wijze worden geraakt¹⁰.

In het arrest-Belgocodex¹¹ overwoog het Hof van Justitie dat “het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel deel uitmaken van de communautaire rechtsorde en door de lidstaten in de uitoefening van de hun

⁶ HvJ EG 30 november 1995, zaak C-55/94 (Gebhard), Jur. blz. I-04165.

⁷ HvJ EG 21 september 1983, gevoegde zaken 205/82-215/82 (Deutsche Milchkontor), Jur. 1983, blz. 2633.

⁸ HvJ EG 15 februari 1996, zaak C-63/93 (Duff), Jur. blz. I-569.

⁹ A.G. Cosmas in zijn conclusie bij HvJ EG 15 februari 1996, zaak C-63/93 (Duff), Jur. 1996, blz. I-569.

¹⁰ A.G. Cosmas in zijn conclusie bij HvJ EG 15 februari 1996, zaak C-63/93 (Duff), Jur. 1996, blz. I-569.

¹¹ HvJ EG 3 december 1998, zaak C-381/97 (Belgocodex), BNB 1999/29.

door de gemeenschapsrichtlijnen verleende bevoegdheden moeten worden nageleefd”.

Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie maakt het vertrouwensbeginsel deel uit van de communautaire rechtsorde en moet het uit dien hoofde zowel door de EU-instellingen als door de lidstaten bij de uitvoering van het Unierecht dan wel door elke nationale instantie die belast is met de toepassing van het Unierecht in acht worden genomen¹².

Uit het rechtszekerheidsbeginsel vloeit voort dat een wet pas in werking treedt nadat deze bekend is gemaakt¹³.

In het kader van deze verhandeling is ook van belang dat het Hof van Justitie heeft beslist dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat door de Btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd¹⁴.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie is een EU-instelling die de eerbiediging van het recht bij de uitlegging en toepassing van de Verdragen verzekert (artikel 19 VWEU). Daartoe behoren naast het Unierecht ook de geschreven en ongeschreven algemene rechtsbeginselen.

Artikel 267 VWEU bepaalt dat het Hof van Justitie bevoegd is om bij wijze van prejudiciële beslissing een uitspraak te doen over de uitlegging van het VWEU en dat nationale rechters de bevoegdheid hebben, en in bepaalde gevallen de verplichting, om zich voor een dergelijke prejudiciële beslissing tot het Hof van Justitie te wenden.

Nationale wetgeving die in strijd is met het Unierecht dient door de nationale rechter buiten toepassing te worden gelaten zo blijkt uit het arrest-Simmenthal¹⁵. Hierin overwoog het Hof van Justitie: “dat de nationale rechter, belast met de toepassing, in het kader zijner bevoegdheid, van de bepalingen van het gemeenschapsrecht, verplicht is zorg te dragen voor de volle werking dezer normen, daarbij zonedig, op eigen gezag, elke strijdige bepaling van de -zelfs latere- nationale wetgeving buiten toepassing latende, zonder dat hij de voorafgaande opheffing hiervan via de wetgeving of enige andere constitutionele procedure heeft te vragen of af te wachten.”

Beslissingen van het Hof van Justitie EU hebben ‘ex tunc’ werking. Dat betekent dat een beslissing terugwerkende kracht heeft vanaf inwerkingtreding van de Zesde Richtlijn (thans: Btw-richtlijn). Dit geldt in beginsel ook voor beslissingen die voor belastingplichtigen ongunstig zijn.

¹² HvJ EG 26 april 1988, zaak 316/86 (Krücken), Jur. 1988, blz. 2213.

¹³ HvJ EG 25 januari 1979, zaak C-98/78 (Racke), Jur 1979, blz. 69.

¹⁴ Zie arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, zaken C-487/01 en C-7/02, Jur. 2004, blz. I-5337, punt 76).

¹⁵ HvJ EG 9 maart 1978, zaak 106/77 (Simmenthal), Jur.1978, blz. 629.

3. Artikel 80 Btw-richtlijn

3.1 Totstandkoming

Onder de voorganger van de huidige Btw-richtlijn, te weten de Zesde Richtlijn¹⁶, was het lidstaten toegestaan om “van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen”. Artikel 27 van de Zesde Richtlijn voorzag in de mogelijkheid dat lidstaten daartoe een specifieke machtiging verkregen van de Raad. Deze machtiging kon bij beschikking worden verleend.

Een aantal lidstaten had een beschikking gekregen om de maatstaf van heffing in bepaalde gelieerde verhoudingen aan te kunnen passen en af te wijken van de hoofdregel voor de maatstaf van heffing: dat wat partijen zijn overeengekomen. Op basis van de verzoeken die lidstaten indienden om van de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting af te kunnen wijken is besloten om de Zesde Richtlijn te wijzigen.

De Zesde Richtlijn werd gewijzigd door Richtlijn 2006/69/EG¹⁷. Laatstgenoemde richtlijn voegde een zesde lid toe aan artikel 11 van de Zesde Richtlijn. Dit zesde lid bepaalde dat lidstaten maatregelen konden nemen ter voorkoming van belastingfraude en belastingontwijking, door er voor te zorgen dat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen of diensten de “normale waarde” zou zijn. Er was dus geen beschikking meer nodig. Wel dienden lidstaten uiteraard een of meer bepalingen op te nemen in hun nationale wetgeving om artikel 11 lid 6 van de Zesde Richtlijn te implementeren

Bij het omzetten van de Zesde Richtlijn in de Btw-richtlijn heeft een kleine tekstuele wijziging van deze bepaling plaatsgevonden. Hierbij is geen materiële wijziging beoogd¹⁸. Daarbij is artikel 11 lid 6 van de Zesde Richtlijn omgezet in artikel 80 van de Btw-richtlijn.

¹⁶ Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag

¹⁷ Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen.

¹⁸ Artikel 3 van de preambule van de Btw-richtlijn.

3.2 Artikel 80 Btw-richtlijn

3.2.1 Algemeen

Artikel 80 Btw-richtlijn bepaalt, in navolging van artikel 11 lid 6 van de Zesde Richtlijn dat lidstaten om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, in bepaalde specifiek in het artikel omschreven gevallen kunnen bepalen dat voor goederenleveringen of diensten waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat, de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting niet is wat partijen zijn overeengekomen maar “de normale waarde”.

Artikel 80 Btw-richtlijn is een zogeheten ‘kan-bepaling’. Dat betekent dat lidstaten ervoor kunnen kiezen het artikel in hun nationale wetgeving te implementeren¹⁹. Lidstaten zijn daartoe niet verplicht. Het niet gebruik maken van een ‘kan’-bepaling leidt niet tot strijd met de Btw-richtlijn. Wel kan het feit dat een lidstaat een te ruim gebruik maakt van een ‘kan’-bepaling aan deze lidstaat worden tegengeworpen. Een belastingplichtige zal zich dan beroepen op de minder ruime tekst uit de Btw-richtlijn²⁰.

3.2.2 Artikel 72 Btw-richtlijn

Het begrip “normale waarde” uit artikel 80 Btw-richtlijn wordt gedefinieerd door artikel 72 Btw-richtlijn. Dit artikel valt uiteen in twee volzinnen. De eerste volzin bepaalt hoe de normale waarde van een bepaalde goederenlevering of dienst dient te worden bepaald wanneer een vergelijkbare goederenlevering of dienst voorhanden is en de tweede volzin bepaalt hoe de normale waarde bepaalt dient te worden wanneer deze niet voorhanden is.

In de eerste volzin wordt als normale waarde gedefinieerd “het volledige bedrag dat een afnemer, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting en bij vrije

¹⁹ Terzijde merk ik op dat Nederland artikel 80 Btw-richtlijn nog niet in haar nationale wetgeving heeft geïmplementeerd. Wel is op 1 april 2005 een wetswijziging aangekondigd ter bestrijding van BTW-constructies met (on)roerende zaken die worden geleverd of ter beschikking worden gesteld aan (nagenoeg) niet-afrekgerechtigde ondernemers en niet-belastingplichtige lichamen (Kamerstukken II 2004/05, 30 061, nr. 2, V-N. 2005/19.4.). Een van de onderdelen van deze wetswijziging is de introductie van een nieuw artikel 8, lid 4, onderdeel b, Wet OB 1968. Hierin is bepaald dat bij de levering en de terbeschikkingstelling van zogenoemde investeringsbedrijfsmiddelen aan gelieerde, (nagenoeg) niet-afrekgerechtigde, afnemers een objectieve maatstaf van heffing kan worden toegepast: de ‘normale’ waarde. Hierdoor vindt in die gevallen Btw-heffing plaats over de ‘marktprijs’ in plaats van over een kunstmatig lage vergoeding. De Minister van Financiën heeft de Tweede Kamer om uitstel van behandeling van deze wetswijziging gevraagd.

²⁰ Zie ook: Prof. Mr. D.B. Bijl, Prof. Dr. Mariken E. van Hilten, Mr. D.G. van Vliet in: Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer Deventer, derde druk, paragraaf 1.7.3. blz. 15.

mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is”.

Bij de bepaling van “het volledige bedrag” dient naar mijn mening in ieder geval rekening te worden gehouden met wat de artikelen 78 en 79 van de Btw-richtlijn bepalen met betrekking tot de elementen die wel en niet in de maatstaf van heffingen begrepen dienen te worden.

Bij de bepaling van de normale waarde wordt uitgegaan van de “afnemer” en niet van degene die de prestatie verricht. Gegeven het uitgangspunt dat de omzetbelasting een algemene verbruiksbelasting is die beoogt het consumptieve verbruik te belasten, komt dat voor als een logisch uitgangspunt.

Met de zinsnede “zelfstandig leverancier of dienstverrichter” zal naar ik aanneem bedoeld worden een leverancier of dienstverrichter die niet op enigerlei wijze verbonden is met de afnemer. Niet zal bedoeld zijn dat de leverancier of dienstverrichter “zelfstandig” is in de zin van artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn. Dit laatste zou onlogisch zijn, nu een leverancier of dienstverrichter die niet “zelfstandig” is in de zin van artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn, geen ondernemer is voor de omzetbelasting en er daardoor geen sprake kan zijn van een goederenlevering of dienst.

De criteria aan de hand waarvan de normale waarde dient te worden bepaald zijn de criteria “op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is”. Dit lijkt logisch, nu alleen in de lidstaat waar de prestatie belastbaar is omzetbelasting zal worden geheven en alleen in die lidstaat de vraag aan de orde zal komen wat daarbij de maatstaf van heffing is. Echter, ook een andere lidstaat dan de lidstaat waar de prestatie belastbaar is kan belang hebben bij het bepalen van een afwijkende maatstaf van heffing. Dit bijvoorbeeld in verband met het bepalen van de pro-rata voor de aftrek van omzetbelasting.

Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan een niet volledig aftrekgerechtigde adviseur die een adviesdienst verricht aan een cliënt in een andere lidstaat. Deze dienst zal belastbaar zijn in de lidstaat van de cliënt. In die lidstaat zal dus ook de maatstaf van heffing worden bepaald. Toch heeft ook de lidstaat van vestiging van de adviseur belang bij het vaststellen van de maatstaf van heffing van de adviesdienst, nu deze laatste de pro-rata beïnvloedt en daarmee het bedrag aan omzetbelasting dat deze lidstaat aan de betreffende adviseur in aftrek dient toe te staan.

De tweede volzin van artikel 72 Btw-richtlijn bepaalt dat de normale waarde als volgt moet worden bepaald, indien geen vergelijkbare goederenlevering of dienst voorhanden is:

Voor goederen geldt dan dat een waarde dient te worden bepaald die niet lager is dan de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs berekend op het tijdstip waarop de levering wordt verricht.

Voor diensten dient een waarde te worden genomen die niet lager is dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van de dienst gemaakte uitgaven.

Voor zowel de goederenlevering als de dienst geldt dus een ondergrens “niet lager dan”. Lidstaten dienen zich bij de implementatie van artikel 72 Btw-richtlijn aan deze ondergrens te houden. Een bovengrens wordt niet gegeven door artikel 72 Btw-richtlijn en daarmee lijkt voor lidstaten de mogelijkheid te bestaan om in beginsel elke waarde te kiezen, zolang deze maar niet onder de hierboven omschreven “niet lager dan” grens valt. Wel moet aangenomen worden dat lidstaten zich bij het bepalen van die waarde dienen te houden aan de algemene rechtsbeginselen zoals hiervoor in hoofdstuk 2 uiteengezet. Met name het evenredigheidsbeginsel zal naar mijn mening met zich brengen dat een lidstaat een redelijke maatstaf van heffing zal moeten bepalen. De vraag is dan uiteraard wel wat ‘redelijk’ is.

3.2.3 Nadere beschouwing

Blijkens de tekst van artikel 80 Btw-richtlijn kan een lidstaat de maatstaf van heffing alleen aanpassen om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen. De term belastingontwijking is door het Hof van Justitie in de zaak-Direct Cosmetics²¹ gedefinieerd als een gemeenschappelijk begrip, waarvan de omschrijving niet aan het oordeel van lidstaten is overgelaten.

Verder onderscheidt het Hof van Justitie belastingontwijking, waarbij het om een louter objectief verschijnsel gaat, en belastingfraude, wat opzet impliceert.

In het arrest-Colleé²² besliste het Hof van Justitie dat van fraude slechts sprake kan zijn indien een handeling is verricht met het oog op het verkrijgen van een ongerechtvaardigd belastingvoordeel.

Lidstaten kunnen alleen overgaan tot aanpassing van de maatstaf van heffing bij transacties tussen verbonden personen. Artikel 80 Btw-richtlijn noemt een aantal situaties waarin sprake is van een dergelijke verbondenheid tussen personen. Het gaat dan om familiale of andere nauwe persoonlijke banden, maar ook kan het gaan om bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden. Dat het hier niet om een uitputtende opsomming gaat blijkt uit het feit dat in de tweede zin van artikel 80 lid 1 Btw-richtlijn voorbeelden staan opgenomen van gevallen waarin sprake “kan” zijn

²¹ HvJ EG 13 februari 1985, zaak 5/84 (Direct Cosmetics Limited), Jur. 1985, blz. 617.

²² HvJ EG 27 september 2007, zaak C-146/05 (Colleé), Jur. 2007, blz. I-07861.

van een dergelijke verbondenheid. Dat is in het geval van een dienstverband tussen een werkgever en een werknemer, het gezin van de werknemer of andere personen die nauwere banden met hem hebben.

Ten slotte laat artikel 80 Btw-richtlijn het aan de lidstaten over om de verbondenheid te beschrijven in de nationale wettekst waarmee beoogd wordt het artikel te implementeren.

In de volgende drie gevallen kan een lidstaat overgaan tot het aanpassen van de maatstaf van heffing naar de normale waarde:

1. De tegenprestatie is lager dan de normale waarde en de afnemer heeft geen volledig recht op aftrek (artikel 80 lid 1a Btw-richtlijn).
2. De tegenprestatie is lager dan de normale waarde en degene die de handeling verricht heeft geen volledig recht op aftrek en de prestatie is vrijgesteld (artikel 80 lid 1b Btw-richtlijn).
3. De tegenprestatie is hoger dan de normale waarde en degene die de handeling verricht heeft geen volledig recht op aftrek (artikel 80 lid 1c Btw-richtlijn).

Bovenstaande gevallen zien alle drie op situaties waarbij degene die de handeling verricht en de afnemer beiden belang kunnen hebben bij het berekenen van een relatief lager of relatief hoger bedrag.

De eerste situatie ziet op de afnemer van de prestatie waarbij de afnemer belang heeft bij een zo laag mogelijke maatstaf van heffing nu de afnemer de omzetbelasting over de tegenprestatie niet (volledig) in aftrek kan brengen.

De tweede en derde situatie zien op degene die de prestatie verricht. In de tweede situatie heeft deze belang bij een zo laag mogelijke maatstaf van heffing bij een vrijgestelde prestatie omdat de vrijgestelde prestaties zijn pro-rata voor het aftrekrecht beïnvloeden.

In de derde situatie heeft degene die de prestatie verricht belang bij een zo hoog mogelijke maatstaf van heffing om zijn pro-rata aftrekrecht gunstig te beïnvloeden.

Het tweede lid van artikel 80 Btw-richtlijn staat lidstaten toe om de categorieën van leveranciers, dienstverrichters of afnemers waarop de maatregelen van toepassing zijn te omschrijven.

Wanneer een lidstaat overgaat tot het corrigeren van de maatstaf van heffing, dan gebeurt dat bij zowel degene die de handeling verricht als de afnemer. De tekst van artikel 80 Btw-richtlijn staat naar mijn mening geen andere conclusie toe, nu in het artikel de zinsnede “de maatstaf van heffing de normale waarde is” staat opgenomen zonder daarbij de verrichter of de afnemer te noemen of juist uit te sluiten.

3.3 Rechtspraak Hof van Justitie EU

De afgelopen decennia heeft het Hof van Justitie een aantal uitspraken gedaan over de maatstaf van heffing en de mogelijkheid van lidstaten om de maatstaf van heffing aan te passen. Een aantal van deze uitspraken zal ik hieronder behandelen. De uitspraken betreffen de voorlopers van artikel 80 Btw-richtlijn, te weten artikel 11 lid 6 en artikel 27 van de Zesde Richtlijn.

In de zaak-“K”Line Air Service Europe BV²³ ging het om de verkoop van een gebruikte auto waarvoor een Belgische regeling gold op basis waarvan de hoogte van de verkoopprijs moest voldoen aan een minimummaatstaf van heffing voor tweedehands auto's, in casu was dat 55% van de catalogusprijs. De vraag rees of deze minimummaatstaf van de heffingsregeling in strijd was met de Zesde Richtlijn. De Belgische regering verweerde zich onder meer door een beroep te doen op de mogelijkheid van bijzondere maatregelen op grond van artikel 27 van de Zesde Richtlijn. Het Hof van Justitie oordeelt echter dat een beroep op artikel 27 alleen mogelijk is ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking en geen algemene afwijking van de regels inzake de maatstaf van heffing toestaat.

Uit deze uitspraak valt af te leiden dat het Hof van Justitie de in artikel 27 van de Zesde Richtlijn opgenomen zinsnede “bepaalde vormen van belastingfraude of – ontwijking te voorkomen” stringent uitlegt. Alleen met dat doel mag afgeweken worden, om in de woorden van artikel 27 Zesde Richtlijn te blijven “van de bepalingen van deze richtlijn.”

In de zaak-Campsa Estaciones de Servicio SA²⁴ stond de prejudiciële vraag centraal of het mogelijk was om - zonder dat een machtiging was verkregen op basis van artikel 27 van de Zesde Richtlijn zoals hierboven omschreven - bij handelingen tussen verbonden partijen tegen een lagere prijs dan de normale marktprijs, een andere maatstaf van heffing toe te passen dan de tussen partijen overeengekomen prijs. Het Hof van Justitie beantwoordt deze vraag negatief en beslist dat lidstaten alleen dan de mogelijkheid hebben de maatstaf van heffing aan te passen wanneer zij de machtiging op basis van artikel 27 van de Zesde Richtlijn daartoe hebben verkregen. Op deze regel zijn geen uitzonderingen, zo blijkt uit de uitspraak. Ook in deze uitspraak blijkt dus van een stringente toepassing door het Hof van Justitie van de bepaling die het mogelijk maakt dat lidstaten de maatstaf van heffing aanpassen.

In de zaak-Werner Skripalle²⁵ ging het om de verhuur van onroerend goed door belanghebbende aan de vennootschap van zijn vrouw en zoon. Ingevolge de Duitse Btw-regeling diende in dit geval de maatstaf van heffing te worden bepaald aan de hand van de kosten die voor het verwezenlijken

²³ HvJ 9 juli 1992, zaak C-131/91 (“K” Line Air Service Europe BV), Jur.1992, blz. I-04513.

²⁴ HvJ EU 9 juni 2011, zaak C-285/10 (Campsa Estaciones de Servicio SA).

²⁵ HvJ 29 mei 1997, zaak C-63/96 (Werner Skripalle), Jur. 1997, blz. I-02847.

van de huur zijn gemaakt. De door belanghebbende berekende huurprijs was echter lager maar wel conform de marktprijs.

Het Duitse Finanzamt vond de huurprijs te laag als maatstaf van heffing voor de omzetbelasting en corrigeerde deze voor de heffing van omzetbelasting. Het Hof van Justitie oordeelt dat de bijzondere afwijkende maatregelen die lidstaten krachtens artikel 27 Zesde Richtlijn mogen nemen ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking strikt moeten worden uitgelegd en dat alleen dan van de in artikel 11 Zesde Richtlijn opgenomen maatstaf van heffing mogen afwijken voor zover dat absoluut nodig is om dat doel te bereiken. Een verdergaande regeling is niet toegestaan.

Ten slotte ging het in de zaak-Direct Cosmetics Limited²⁶ om een nationale wettelijke regeling in het Verenigd Koninkrijk inzake de maatstaf van heffing voor de heffing van omzetbelasting en waarvan overeenkomstig artikel 27 lid 5 Zesde Richtlijn kennis was gegeven aan de Commissie. Deze regeling werd gewijzigd en ook van deze wijziging diende de Commissie in kennis gesteld te worden. Dit laatste was echter niet gebeurd. Het Hof van Justitie oordeelt dat de belastingautoriteiten van een lidstaat zich niet tegenover een belastingplichtige kunnen beroepen op een bepaling die niet voldoet aan de in artikel 27 Zesde Richtlijn gestelde voorwaarden.

Uit bovenstaande uitspraken blijkt dat het Hof van Justitie artikel 27 Zesde Richtlijn stringent uitlegt en daarmee de mogelijkheid voor lidstaten om in hun nationale wetgeving bepalingen op te nemen om de maatstaf van heffing aan te passen beperkt is. Deze beperking bestaat erin dat deze maatregelen alleen mogen worden genomen om “bepaalde vormen van belastingfraude of – ontwijking te voorkomen” (zaak-“K”Line Air Service Europe BV), en dan alleen voor zover dat absoluut nodig is om dat doel te bereiken (zaak-Werner Skripalle). Maatregelen die niet gedekt worden door artikel 27 Zesde Richtlijn zijn dan ook niet toegestaan (zaak-Campsa Estaciones de Servicio SA) en kunnen aan belastingplichtigen niet worden tegengeworpen (zaak-Direct Cosmetics Limited).

Alhoewel deze uitspraken zien op de voorloper van artikel 80 Btw-richtlijn zijn zij naar mijn mening direct van toepassing op laatstgenoemd artikel. Met name omdat -zoals hierboven aangegeven- bij het omzetten van artikel 11 lid 6 Zesde Richtlijn in artikel 80 Btw-richtlijn geen materiële wijziging beoogd is.

²⁶ HvJ 13 februari 1985, zaak 5/84 (Direct Cosmetics Limited), Jur. 1985, blz. 617.

4. Misbruik van recht

4.1 Ontstaan misbruik van recht beginsel

In het arrest-Van Binsbergen²⁷ introduceerde het Hof van Justitie het begrip misbruik van recht. Het Hof van Justitie gebruikt in deze uitspraak de zinsnede ‘misbruik van recht’ niet, ook gaat het niet om een btw gerelateerde uitspraak.

Het betrof een uitspraak inzake het verbod tot beperking van het vrije dienstenverkeer (artikel 49 en 50 VWEU) en een Nederlandse nationale regeling die slechts Nederlandse ingezetenen toestond iemand bij te staan voor een Nederlandse rechter. Deze Nederlandse regeling had onder meer tot doel te voorkomen dat iemand, door niet ingezetene te zijn van Nederland, kon voorkomen dat op hem de Nederlandse beroepsregels van toepassing zouden zijn. Het Hof van Justitie overwoog dat een lidstaat het recht heeft om dergelijke specifieke eisen te stellen “in verband met de bijzondere aard van sommige diensten” en dat deze eisen niet als onverenigbaar met het Verdrag kunnen worden beschouwd. De belangrijkste overweging is echter rechtsoverweging 13 waarin het Hof overweegt dat een lidstaat niet het recht kan worden ontzegd voorschriften te geven om te verhinderen dat de door artikel 49 VWEU gewaarborgde vrijheid door een dienstverrichter wiens werkzaamheid geheel of voornamelijk op zijn grondgebied is gericht wordt gebruikt om zich te onttrekken aan de beroepsregels die, ware hij op het grondgebied van die lidstaat gevestigd, op hem van toepassing zouden zijn.

Dit laatste, zo kan uit het arrest worden afgeleid, zou een oneigenlijk gebruik of misbruik van artikel 49 VWEU betekenen.

In het arrest Emsland-Stärke²⁸ beslist het Hof van Justitie wanneer sprake kan zijn van misbruik van recht. Ook deze zaak betrof een zaak die niet over een BTW kwestie ging. Het Hof van Justitie overwoog het volgende:

Om te kunnen vaststellen dat het om een misbruik gaat, zijn enerzijds een geheel van objectieve omstandigheden vereist waaruit blijkt, dat in weerwil van de formele naleving van de door gemeenschapsregeling opgelegde voorwaarden, het door deze regeling beoogde doel niet werd bereikt (r.o. 52).

Anderzijds is een subjectief element vereist, namelijk de bedoeling om een door de gemeenschapsregeling toegekend voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat. Het bewijs van dit subjectief element kan met name worden geleverd door aan te tonen dat de exporteur in de Gemeenschap, die de restituties ontvangt, en de importeur van de goederen in het derde land, daarbij hebben samengewerkt (r.o. 53).

²⁷ HvJ EG van 3 december 1974, zaak 33/74 (Van Binsbergen), Jur. 1974, blz. 1299.

²⁸ HvJ EG van 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), Jur. I-11595.

Het staat aan de nationale rechter het bewijs van het bestaan van deze twee elementen vast te stellen, volgens de bewijsregels van het nationale recht, voor zover deze geen afbreuk doen aan de volle werking van het gemeenschapsrecht (r.o. 54).

4.2 Introductie misbruik van recht in de omzetbelasting.

4.2.1 Halifax arrest

Met het arrest-Halifax²⁹ werd het beginsel van misbruik van recht ook in de omzetbelasting geïntroduceerd³⁰. Dit arrest bevat een aantal zeer belangrijke overwegingen van het Hof, die ik vanwege het belang voor de in deze verhandeling centraal staande vraag integraal opneem en daarbij voorzie van commentaar.

Volgens vaste rechtspraak de justitiabelen in geval van fraude of misbruik geen beroep op het gemeenschapsrecht kunnen doen (r.o. 68).

De gemeenschapsregeling mag niet zo ruim worden toegepast, dat zij misbruiken van ondernemers zou dekken, dat wil zeggen transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen (r.o. 69).

Dit beginsel van het verbod van misbruik geldt ook op het gebied van de BTW (r.o. 70).

²⁹ HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), Jur. 2006, blz. I-1609.

³⁰ Voor de volledigheid merk ik op dat in Nederland toepassing van het leerstuk misbruik van recht in de omzetbelasting voor het eerst door de Hoge Raad is erkend bij uitspraak van 10 februari 2012 (HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, V-N. 2012/12.23). Uit dit arrest blijkt dat het leerstuk een integrerend onderdeel uitmaakt van de heffing van omzetbelasting in Nederland. Omdat het in deze uitspraak niet ging om de aanpassing van de maatstaf van heffing zal ik deze uitspraak hier verder laten rusten. Daarnaast is in het Nederlandse belastingrecht het leerstuk *fraus legis* tot ontwikkeling gekomen. Dit leerstuk biedt de mogelijkheid om misbruik van recht door middel van constructies die het doel hebben om belastingheffing te ontlopen, te bestrijden. In de jurisprudentie wordt *fraus legis* als instrument voor de fiscus aanvaard in gevallen waarin doel en strekking van een regeling worden miskend en waarbij door middel van een constructie gepoogd wordt een belastingvoordeel te behalen waarbij de constructie geen ander zakelijk/economisch doel heeft. Door middel van *fraus legis* kunnen zowel rechtshandelingen als feitelijke handelingen worden genegeerd voor de belastingheffing en/of vervangen door andere handelingen. Lang werd verondersteld dat het leerstuk *fraus legis* niet kon worden toegepast in de omzetbelasting. Dit omdat omzetbelasting geheven wordt over de vergoeding die een belastingplichtige berekent aan de afnemer en deze vergoeding op basis van de wet omzetbelasting dat is wat partijen overeen zijn gekomen. Bovendien was de opvatting dat in een objectieve belasting als de omzetbelasting het niet mogelijk is om een transacties te beoordelen naar de doelstellingen van de daarbij betrokkenen en op basis daarvan de transactie te elimineren of te vervangen. Ten aanzien van de omzetbelasting is in Nederland dan ook slechts één keer geoordeeld dat sprake was van *fraus legis* (Tariefcommissie, 24 juni 1968, nr. 10168, BNB 1968/244).

Voor de omzetbelasting is deze laatste overweging in zoverre de belangrijkste overweging omdat daarmee vast komt te staan dat het beginsel van misbruik van recht dat reeds op andere terreinen van het Europees recht was ontwikkeld, integraal van toepassing is op de heffing van omzetbelasting.

Belastingplichtige heeft het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft (r.o. 73).

Deze overweging bevat een ondergrens aan het misbruik van recht beginsel. Het misbruik van recht beginsel gaat niet zover dat een belastingplichtige, indien hij daartoe de keuze heeft, niet zou mogen kiezen voor een vanuit Btw-opzicht zo gunstig mogelijke handelswijze.

Om te kunnen vaststellen of er op BTW-gebied sprake is van misbruik, kennelijk ten eerste vereist (is) dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend (r.o. 74).

Misbruik van recht, zo blijkt uit deze rechtsoverweging bestaat niet in een handelen in strijd met de letter van de wet. Integendeel. Een handelen in overeenstemming met de letter van de wet kan toch misbruik van recht opleveren. Dat is het geval wanneer in strijd met het beoogde doel wordt gehandeld en daarbij een belastingvoordeel wordt toegerekend.

Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Zoals de Advocaat-generaal in punt 89 van zijn Conclusie heeft gepreciseerd, geldt het verbod van onrechtmatige praktijken immers niet wanneer er voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen (r.o. 75).

Door middel van deze rechtsoverweging wordt een tegenbewijsregeling voor belastingplichtige in het leven geroepen. Ik leid uit deze rechtsoverweging af dat indien belastingplichtige kan aantonen dat voor zijn handelen een andere verklaring bestaat dan het enkele verkrijgen van een belastingvoordeel, dit aan de toepassing van misbruik van recht in de weg staat.

Wat de tweede factor betreft, volgens dewelke de betrokken transacties in wezen tot doel moeten hebben een belastingvoordeel te verkrijgen, zij eraan herinnerd dat het aan de nationale rechter staat vast te stellen wat de werkelijke inhoud en betekenis van de betrokken handelingen zijn. Hierbij kan hij het louter artificiële karakter van deze handelingen in aanmerking nemen alsmede de banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de bij de constructie ter verlaging van de belastingdruk betrokken ondernemers (zie in die zin arrest Emsland-Stärke, reeds aangehaald, punt 58) (r.o. 81).

In deze rechtsoverwegingen worden aanwijzingen gegeven hoe een rechter dient te beoordelen of sprake is van misbruik van recht. Hieruit blijkt dat bepaalde banden tussen degene die de handeling verricht en de afnemer een rol kunnen spelen bij deze beslissing. Hier doet zich een gelijkenis voor met

artikel 80 Btw-richtlijn waarbij opgemerkt dient te worden dat voor toepassing van dat artikel het aanwezig zijn van een band niet een aanwijzing is voor toepassing van het artikel maar een voorwaarde.

Het staat dus in beginsel aan de lidstaten om te bepalen onder welke voorwaarden de BTW door de schatkist kan worden nagevorderd, waarbij zij evenwel binnen de uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende grenzen moeten blijven (zie beschikking Transport Service, reeds aangehaald, punt 28). (r.o. 91).

Met deze rechtsoverweging wordt, nadat in eerdere rechtsoverwegingen de grenzen van misbruik van recht is aangegeven, aan lidstaten de verdere invulling hiervan en de daadwerkelijke toepassing overgelaten met als beperking dat dit dient te gebeuren binnen de uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende grenzen. In de volgende rechtsoverweging noemt het Hof van Justitie specifiek een van deze grenzen:

In dit verband zij er evenwel aan herinnerd dat de maatregelen die de lidstaten krachtens artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn kunnen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder mogen gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is (zie arrest Gabalfrisa e.a., reeds aangehaald, punt 52, en beschikking Transport Service, reeds aangehaald, punt 29). Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend, dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de BTW, een basisbeginsel van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke Btw-stelsel (zie arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel, C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 59) (r.o. 92).

In dit verband zijn naar mijn mening ook het in hoofdstuk 2 genoemde evenredigheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel van belang.

Zoals opgemerkt dient op basis van het evenredigheidsbeginsel en de daarvan deel uitmakende noodzakelijkheidstoets een nationale maatregel geschikt en noodzakelijk te zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en mag de maatregel niet verder gaan dan noodzakelijk is voor het bereiken van dat doel. Dit komt overeen met de hierboven in rechtsoverweging 92 opgenomen zinsnede “niet verder mogen gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is”.

Bijgevolg moeten transacties waarmee een misbruik gepaard is gegaan, zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen. (r.o. 94).

Gevolg van de constatering dat sprake is van misbruik van recht is dat de transacties waarmee een misbruik gepaard is gegaan zodanig dienen te worden geherdefinieerd dat geen sprake meer is van misbruik van recht. In het geval misbruik van recht bestaat in een te hoge of te lage vergoeding kan, in zoverre, op basis van misbruik van recht deze vergoeding worden aangepast zodanig dat geen misbruik van recht meer bestaat.

Dienaangaande mag de belastingadministratie met terugwerkende kracht nabetaling van de afgetrokken bedragen vorderen voor elke transactie waarvan zij vaststelt dat misbruik is gemaakt van het recht op aftrek (r.o. 95).

Hierboven gaf ik al aan dat Hof van Justitie jurisprudentie “ex tunc” werking heeft en dus terugwerkende kracht. Uit deze rechtsoverweging leid ik af dat deze terugwerkende kracht de belastingadministratie ook van de daadwerkelijk benodigde instrumenten voorziet om datgene te doen wat nodig is om de te weinig afgedragen of te veel afgetrokken omzetbelasting te vorderen van belastingplichtige.

4.2.2 Weald Leasing Ltd. arrest

Het misbruik van recht beginsel is verder uitgewerkt in het arrest-Weald Leasing Ltd³¹. In dit arrest ging het om de vraag of een leaseconstructie als misbruik van recht kwalificeert. Voor zover van belang voor de in deze verhandeling centraal staande vraag overweegt het Hof van Justitie het volgende:

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

Deze rechtsoverweging raakt direct aan de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting. Voor het eerst bepaalt het Hof van Justitie expliciet dat misbruik van recht ook kan zien op de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting. Het Hof bepaalt dat wanneer een vergoeding niet beantwoordt aan enige economische realiteit dit een aanwijzing kan zijn dat sprake is van misbruik van recht.

4.2.3 RBS Deutschland Holdings GMBH arrest

In de zaak-RBS Deutschland Holdings GMBH³² ging het om de lease van auto's door de in Duitsland gevestigde bank en verzekeraar RBSD waarbij RBSD geen omzetbelasting berekende over de leasevergoeding. Dit omdat volgens het recht in het Verenigd Koninkrijk sprake was van diensten die werden verstrekt in Duitsland als plaats waar de dienstverlener is gevestigd, terwijl de lease in Duitsland werd gezien als levering van goederen, belastbaar in het Verenigd Koninkrijk. Dit was het gevolg van gebrekkige harmonisatie van de btw. Het Hof oordeelde dat een lidstaat de btw-aftrek niet kan weigeren wanneer de goederen waarop de btw-aftrek ziet voor leasing

³¹ HvJ EG 22 december 2010, zaak C-103/09 (Weald Leasing Ltd.), Jur. 2010, blz. I-13589.

³² HvJ EU 22 december 2010, zaak C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GMBH), Jur. 2010, blz. I-13805.

worden gebruikt in een andere lidstaat, alleen omdat in laatstgenoemde lidstaat over de lease geen btw is verschuldigd. Met andere woorden: het Hof besliste dat het aftrekrecht aan belastingplichtige niet geweigerd kan worden omdat hij deze niet hoeft af te dragen door een gebrekkige implementatie van btw. Het Hof van Justitie overwoog in diens uitspraak onder meer:

Bovendien is een belastingplichtige in de regel vrij om die organisatorische structuren en die voorwaarden van een transactie te kiezen welke hem het meest geschikt lijken om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verlichten.(r.o. 53).

Interessant in deze overweging is dat het feit dat de voorwaarden van de transacties die zijn gekozen door belastingplichtige geen misbruik van recht opleveren. Dit alhoewel daardoor de facto geen omzetbelasting werd afgedragen en gesteld zou kunnen worden dat daardoor in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend, zoals geformuleerd in rechtsoverweging 74 van het arrest-Halifax.

Uit het hiervoor aangehaalde Halifax-arrest bleek al dat een belastingplichtige het recht heeft om zijn activiteiten zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft. Uit bovenstaande rechtsoverweging blijkt dat dit recht ook uitdrukkelijk ziet op de “voorwaarden van een transactie”, met andere woorden: de vergoeding.

Verder is de volgende rechtsoverweging van belang:

Bovendien was in casu niet voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het verbod van misbruik, aangezien het ging om leasinghandelingen die werden gesteld tussen drie onafhankelijke ondernemingen die at arm’s length handelden (r.o. 22).

Uit deze overweging blijkt dat wanneer onafhankelijke partijen at arm’s length handelen, (in zoverre) geen sprake kan zijn van misbruik van recht.

4.2.4 Part Service Srl arrest

In de zaak-Part Service Srl³³ ging het om twee vennootschappen die van eenzelfde groep deel uit maakten. Eén van de vennootschappen houdt zich enkel bezig met de verhuur van auto’s, terwijl de andere vennootschap alle overige diensten voor haar rekening neemt zoals kredietverlening, verzekering en bemiddeling. Belangrijk gegeven is ten slotte dat de vennootschap die uitsluitend auto’s verhuurt een huurbedrag aan haar klanten in rekening brengt die nauwelijks hoger is dan de koopprijs van de auto’s en daardoor nauwelijks winst maakt.

³³ HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (Part Service Srl.), Jur. 2008, blz. I-00897.

Het Hof van Justitie overweegt op basis van dit laatste gegeven dat de prestaties van deze vennootschap niet economisch rendabel zijn (r.o. 57). Ook overweegt het Hof dat de leasemaatschappij de tegenprestatie slechts ontvangt voor de leasing door cumulatie van de door de klant betaalde vergoedingen en de door de andere vennootschap van dezelfde groep betaalde bedragen.

Het Hof van Justitie legt in dit arrest een toets aan om te beoordelen of bij een door partijen overeengekomen vergoeding sprake is van misbruik van recht en beslist dat het feit dat de vergoeding zodanig laag is dat de prestaties van de verrichter niet economisch rendabel zijn een gegeven is op basis waarvan de nationale rechter verder dient te beoordelen of in casu sprake is van misbruik van recht.

4.3 Tussenconclusie

Hierboven bleek dat het misbruik van recht beginsel integraal van toepassing is binnen de omzetbelasting en ook kan zien op de maatstaf van heffing. Toepassing van het misbruik van recht beginsel kan er toe leiden dat de maatstaf van heffing dient te worden aangepast. Dit kan onder andere het geval zijn wanneer een vergoeding zodanig laag is dat deze niet beantwoordt aan enige economische realiteit of nauwelijks winstgevend is. Daarentegen besliste het Hof van Justitie ook dat waar onafhankelijke partijen op basis van arms' length met elkaar handelen in zoverre geen sprake kan zijn van misbruik van recht. Bovendien mag een belastingplichtige zijn activiteiten zodanig structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft. Indien belastingplichtige voor de hoogte van de door hem toegepaste vergoeding een andere verklaring kan geven dan het enkel verkrijgen van belastingvoordeel is in zoverre geen sprake van misbruik van recht.

5. Vergelijking misbruik van recht en artikel 80 Btw-richtlijn

Hierboven heb ik op hoofdlijnen artikel 80 Btw-richtlijn en het misbruik van recht beginsel uiteengezet. Voor wat betreft de in deze verhandeling centraal staande vraag in hoeverre lidstaten de maatstaf van heffing kunnen aanpassen door middel van artikel 80 Btw-richtlijn en het misbruik van recht beginsel merk ik het volgende op.

Artikel 80 Btw-richtlijn ziet specifiek op de mogelijkheid voor een lidstaat om de maatstaf van heffing aan te passen.

Het misbruik van recht beginsel daarentegen is een beginsel om meer in het algemeen vormen van belastingfraude en belastingontwijking tegen te gaan. Hierboven zagen we dat het Hof van Justitie heeft beslist dat het misbruik van recht beginsel integraal van toepassing is binnen de omzetbelasting en ook kan zien op de maatstaf van heffing. Bovendien heeft het Hof van Justitie aanwijzingen gegeven wanneer de overeengekomen vergoeding zodanig is dat dit misbruik van recht kan opleveren, zoals in het geval een vergoeding ertoe leidt dat een activiteit niet economisch rendabel is.

Beide instrumenten lijken naast elkaar te kunnen worden gebruikt³⁴. Het misbruik van recht beginsel is immers tot ontwikkeling gekomen naast de voorganger van het huidige artikel 80 Btw-richtlijn. Bovendien blijkt dit uit het arrest-Kittel³⁵ waarin de begrippen fraude, belastingontwijking en misbruik als afzonderlijke doelen worden genoemd waarvan bestrijding door de Zesde Richtlijn wordt erkend en gestimuleerd.

Ten slotte lijkt dit te volgen uit de aard van het misbruik van recht beginsel. Hiervoor bleek dat misbruik van recht niet zozeer bestaat uit een handelen in strijd met de letter van de wet maar uit een handelen in strijd met het beoogde doel van de wet. Daarentegen kan artikel 80 Btw-richtlijn alleen toegepast worden indien in strijd met de letter van de wet, namelijk artikel 72 van de Btw-richtlijn, is gehandeld.

Dat roept de vraag op wat de verschillen zijn tussen beide instrumenten.

Het eerste verschil is de instantie binnen de lidstaat die het instrument ter hand neemt. Artikel 80 Btw-richtlijn is een instrument dat door de wetgever van een lidstaat ter hand dient te worden genomen. Het is de wetgever die deze bepaling in nationale wetgeving dient om te zetten. Het misbruik van recht beginsel is daarentegen een instrument dat door de rechtsprekende instanties van een lidstaat ter hand dient te worden genomen.

³⁴ Anders G.J. van Slooten, Misbruik van recht en de nieuwe btw-uitvoeringsverordening. Halifax no more?, WFR 2010/1562.

³⁵ HvJ EG 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04 (Kittel en Recolta Recycling), Jur. 2006, blz. I-6161, r.o. 54.

Hieruit vloeit het tweede verschil voort tussen artikel 80 Btw-richtlijn en het misbruik van recht beginsel. De wetgever dient bij het implementeren van artikel 80 Btw-richtlijn in nationale wetgeving binnen de tekst van deze richtlijnbevestiging te blijven. Hierboven bleek dat wanneer een lidstaat bij de implementatie van artikel 80 Btw-richtlijn in nationale regelgeving niet binnen de tekst van artikel 80 Btw-richtlijn blijft, deze lidstaat de bepalingen die in strijd zijn met artikel 80 Btw-richtlijn niet aan een belastingplichtige kan tegenwerpen. Bovendien bleek dat het Hof van Justitie artikel 80 Btw-richtlijn, althans de voorloper daarvan, eng uitlegt.

Daar komt bij dat dit artikel zelf al een stringente formulering bevat. Het is slechts van toepassing op bepaalde transacties, tussen bepaalde gelieerde partijen. Daar zal bij implementatie van deze bepaling door een lidstaat rekening mee moeten worden gehouden, anders zijn de wettelijke bepalingen in zoverre niet geldig.

Daarentegen is het misbruik van recht beginsel een meer dynamisch instrument dat geen strak gedefinieerd toepassingsbereik heeft maar in het algemeen toegepast kan worden daar waar in weerwil van de formele toepassing van de wettelijke bepalingen, in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend en uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijk doel van de transacties erin bestaat een belastingvoordeel te krijgen.

Een derde verschil heeft te maken met de aanwending in de tijd van de beide instrumenten. Artikel 80 van de Btw-richtlijn begint met de zinsnede “Om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen..” (cursivering RB). In het woord ‘voorkomen’ vinden we het derde verschil tussen artikel 80 Btw-richtlijn en het beginsel van misbruik van recht. Daar waar artikel 80 Btw-richtlijn een voorkomende, preventieve werking heeft, daar is het leerstuk misbruik van recht een middel dat achteraf, door de rechter toegepast kan worden. Uitspraken van het Hof van Justitie hebben, zoals aangegeven, terugwerkende kracht. Een samenstel van feiten en rechtshandelingen zal, wanneer misbruik van recht is vastgesteld, met terugwerkende kracht moeten worden gereconstrueerd zodanig dat geen sprake meer is van misbruik van recht.

Dit roept de vraag op waarom een lidstaat artikel 80 Btw-richtlijn zou implementeren wanneer ook door middel van misbruik van recht de maatstaf van heffing aangepast kan worden. Naar mijn mening biedt artikel 80 Btw-richtlijn een lidstaat niet alleen een additioneel, weliswaar beperkter middel daartoe maar kan tevens door belastingplichtigen minder snel een beroep worden gedaan op het vertrouwensbeginsel wanneer een lidstaat op basis van artikel 80 Btw-richtlijn overgaat tot aanpassen van de maatstaf van heffing. De aanpassing komt immers rechtstreeks voort uit de wettelijke bepalingen en was voor belastingplichtige als zodanig kenbaar. Dat laatste kan niet gezegd worden van het misbruik van recht beginsel.

Er zijn ook overeenkomsten tussen beide instrumenten. Zowel misbruik van recht als artikel 80 Btw-richtlijn dienen met enige terughoudendheid te worden toegepast.

Voor wat betreft misbruik van recht blijkt deze te betreffen terughoudendheid onder andere uit rechtsoverweging 94 van het arrest-Halifax waarin het Hof van Justitie overweegt dat wanneer sprake is van misbruik van recht het gevolg daarvan is dat de transactie zodanig moet worden geherdefinieerd dat de situatie zodanig wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder het misbruik van recht. Naar mijn mening betekent dit voor een transactie waarbij de maatstaf van heffing te laag of te hoog is en dit misbruik van recht vormt, de maatstaf van heffing aangepast dient te worden naar een situatie waarin deze niet meer te hoog of te laag is oftewel: aangepast aan de normale waarde. Verder mag niet worden gegaan.

Voor artikel 80 Btw-richtlijn blijkt deze terughoudendheid uit de algemene rechtsbeginselen zoals hierboven uitgezet in hoofdstuk 2 en dan met name het evenredigheidsbeginsel. Een aanpassing van de maatstaf van heffing dient zodanig te zijn dat deze overeenkomt met de normale waarde.

6. Conclusie

Lidstaten kunnen zowel door middel van het leerstuk misbruik van recht als door middel van artikel 80 Btw-richtlijn de maatstaf van heffing in voorkomende gevallen aanpassen.

Artikel 80 Btw-richtlijn biedt daartoe een beperkte mogelijkheid omdat dit artikel aanpassing van de maatstaf van heffing alleen toestaat bij handelingen tussen op enigerlei wijze verbonden partijen. Het misbruik van recht beginsel kent deze beperking niet.

Artikel 80 Btw-richtlijn dient eerst in nationale wetgeving te worden omgezet alvorens het kan worden toegepast. Het misbruik van recht beginsel is daarentegen rechtstreeks van toepassing verklaard door het Hof van Justitie.

Artikel 80 Btw-richtlijn heeft een meer preventieve werking. Het beoogt belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen. Belastingplichtigen kunnen de door hen toegepaste maatstaf van heffing aangepast zien worden op basis van nationale wetgeving. Daarentegen heeft het misbruik van recht beginsel een meer herstellende functie achteraf. Indien eenmaal is vastgesteld dat misbruik van recht heeft plaatsgevonden kan achteraf, voor de heffing van omzetbelasting de transactie worden gherdefinieerd om tot een juiste maatstaf van heffing te komen en daarmee tot een juiste heffing van omzetbelasting.

Bronnenlijst

Jurisprudentie

- **Tariefcommissie, zaak 24 juni 1968, nr. 10168, BNB 1968/244.**
- **HvJ EG 3 december 1974, zaak 33/74 (Van Binsbergen), Jur. 1974, blz. 1299.**
- **HvJ EG 9 maart 1978, zaak 106/77 (Simmenthal), Jur. 1978, blz. 629.**
- **HvJ EG 25 januari 1979, zaak C-98/78 (Racke), Jur. 1979, blz. 69.**
- **HvJ EG 21 september 1983, gevoegde zaken 205/82-215/82 (Deutsche Milchkontor), Jur. 1983, blz. 2633.**
- **HvJ EG 13 februari 1985, zaak 5/84 (Direct Cosmetics Limited), Jur. 1985, blz. 617.**
- **HvJ EG 26 april 1988, zaak 316/86 (Krücken), Jur. 1988, blz. 2213.**
- **HvJ EG 9 juli 1992, zaak C-131/91 ("K" Line Air Service Europe BV), Jur. 1992, blz. I-04513.**
- **HvJ EG 30 november 1995, zaak C-55/94 (Gebhard), Jur. blz. I-04165.**
- **HvJ EG 15 februari 1996, zaak C-63/93 (Duff), Jur. 1996, blz. I-569.**
- **A.G. Cosmas in zijn conclusie bij HvJ EG 15 februari 1996, zaak C-63/93 (Duff), Jur. 1996, blz. I-569.**
- **HvJ EG 29 mei 1997, zaak C-63/96 (Werner Skripalle), Jur. 1997, blz. I-02847.**
- **HvJ EG 3 december 1998, zaak C-381/97 (Belgocodex), BNB 1999/29.**
- **HvJ EG 14 december 2000, zaak C-110/99 (Emsland-Stärke), Jur. blz. I- 11595.**
- **HvJ EG 29 april 2004, zaken C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden en Holin Groep), Jur. 2004, I-05337.**
- **HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), Jur. 2006, blz. I-1609.**

- HvJ EG 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04 (Kittel en Recolta Recycling), Jur. 2006, blz. I 6161.
- HvJ EG 27 september 2007, zaak C-146/05 (Colleé), Jur. 2007, blz. I-07861.
- HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (Part Service Srl.), Jur. 2008, blz. I-00897.
- HvJ EU 22 december 2010, zaak C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH), Jur. 2010, I-13805.
- HvJ EG 22 december 2010, zaak C-103/09 (Weald Leasing Ltd.), Jur. 2010, blz. I-13589.
- HvJ EU 9 juni 2011, zaak C-285/10 (Campsa Estaciones de Servicio SA).
- HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, V.N. 2012 12.23.

Beleid

- Kamerstukken II 2004/05, 30 061, nr. 2, V.N. 2005/19.4.
- Geconsolideerde versie van het Verdrag betreffende de Europese Unie van 9 mei 2008, nr. EU C2008/115/01.

Literatuurlijst

- Prof. Mr. D.B. Bijl, Prof. Dr. Mariken E. van Hilten, Mr. D.G. van Vliet in Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, derde druk.
- Prof. Mr. M.E. van Hilten en Prof. Dr. H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, dertiende druk.
- G.J. van Slooten, Misbruik van recht en de nieuwe btw-uitvoeringsverordening. Halifax no more?, WFR 2010/1562.
- T. Vroon, Normaal doen, BTW Brief 2012, nr. 6-7.
- J. Sanders, Normaal is niet normaal, BTW Brief 2011, nr. 8-9.
- B.J.M. Terra en J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives (2012), IBFD Amsterdam.