

Halifax post!

Mr. R. Vos , Mr. P. Bakker , datum 09-01-2006

Datum

09-01-2006

Auteur

Mr. R. Vos [\[i\]](#), Mr. P. Bakker [\[i\]](#)

Auteursprofiel

Mr. R. Vos

mr. P. Bakker

Vakgebied(en)

Omzetbelasting / Algemeen

In BTW-bulletin 2006/3 verscheen een bijlage van auteurs over de uitspraken van het HvJ EG in de zaken van Halifax en een aantal andere partijen. Ongeveer een half jaar later zijn de eerste gevolgen van deze arresten waarneembaar. Inmiddels is een aantal uitspraken verschenen waarin misbruik van recht door de rechter wordt toegepast. In deze bijdrage geven wij een korte weergave van de stand van zaken. Verder zullen wij kort ingaan op een Belgische ontwikkeling.

Mr. R. Vos [\[i\]](#), Mr. P. Bakker [\[i\]](#)

In BTW-bulletin 2006/3 verscheen een bijdrage van onze hand naar aanleiding van de uitspraken van het HvJ EG in de zaken van Halifax (HvJ, 21 februari 2006, nr. C-255/02) en een aantal andere partijen. Ongeveer een half jaar later zijn de eerste gevolgen van deze arresten waarneembaar. In onze vorige bijdrage over dit onderwerp gaven wij aan dat onze eerste indruk was dat misbruik zoals geformuleerd door het HvJ alle kenmerken vertoont van *fraus legis*. Omdat dit laatste leerstuk in de Nederlandse btw-rechtspraak slechts zeer beperkt is toegepast, leek het niet opportuun dat misbruik van recht in Nederland ineens een grote vlucht zou gaan nemen. Inmiddels is een aantal uitspraken verschenen waarin misbruik van recht door de rechter wordt toegepast. In deze bijdrage geven wij een korte weergave van de stand van zaken. Verder zullen wij kort ingaan op een Belgische ontwikkeling.

De eerste uitspraken: Rechtbank Leeuwarden 12 april 2006 en 14 april 2006

In deze zaken nam een Groningse zorginstelling deel in een zogenoemde vruchtgebruikconstructie. Deze zorginstelling hield zich bezig met huisvesting, zorg en welzijnsactiviteiten voor in Noord-Groningen wonende senioren. Eind 2003 sloot zij met een tweetal commanditaire vennootschappen (CV's) een aantal mantelovereenkomsten. De twee CV's worden in twee afzonderlijke procedures behandeld en hebben geleid tot de twee hiervoor genoemde uitspraken.

Dit waren mantelovereenkomsten voor vestiging van vruchtgebruik, geldlening en huur. De constructie kwam erop neer dat de Zorginstelling aan de CV's een aantal roerende zaken in vruchtgebruik gaf terwijl deze de verkregen roerende zaken weer aan de Zorginstelling moesten verhuren voor de looptijd van het vruchtgebruik. De door de Zorginstelling verschuldigde huur werd verrekend met de geldlening. Het door de CV aangekochte vruchtgebruik wordt, middels een door de Zorginstelling ter zake verstrekte lening, schuldig erkend. De Zorginstelling voldoet de btw over het ontvangen bedrag ter zake van de verkoop van het recht van vruchtgebruik op aangifte en vraagt de btw over de investering terug. De CV vraagt de btw over het aangekochte vruchtgebruik terug van de belastingdienst die zij na ontvangst gebruikt ter aflossing van de verstrekte lening. De CV stuurt naar de Zorginstelling maandelijks een huurnota met btw voor gebruik van de roerende zaken. De door de Zorginstelling verschuldigde huursom wordt verrekend met de aflossingsverplichting op de ter zake verstrekte lening aan de CV. Overigens kan de Zorginstelling de aan haar in rekening gebrachte btw niet in aftrek brengen. Op basis van de gesloten overeenkomsten zal na minimaal één jaar en één maand dan wel na maximaal vijf jaar het recht van vruchtgebruik eindigen. De roerende zaken zijn dan weer volledig eigendom van de Zorginstelling. Voor de aankoop van de roerende zaken, werd door de zorginstelling de btw als voorbelasting in aftrek gebracht. De inspecteur weigert deze aftrek toe te staan.

In geschil is of de Zorginstelling door het verrichten van de handelingen zoals hiervoor beschreven, daadwerkelijk de macht om als eigenaar te beschikken over de roerende zaken heeft overgedragen. De belastingdienst is van mening dat dit niet het geval is maar dat sprake is van een schijnhandeling, onjuiste fiscale kwalificatie van de feiten én *fraus legis*.

De rechtbank oordeelt dat geen sprake kan zijn van een schijnhandeling nu door de belastingdienst niet aannemelijk is gemaakt dat de Zorginstelling en de CV in werkelijkheid civielrechtelijk een andere rechtsverhouding met elkaar zijn aangegaan dan tot uitdrukking gebracht in de eerder beschreven contracten.

Voor wat betreft de fiscale kwalificatie van de verrichte handelingen kijkt de rechtbank naar het Halifax-arrest. Het HvJ heeft in deze zaak nog eens bevestigd dat een handeling verricht door een belastingplichtige als een levering van goederen of een dienstverrichting kwalificeert indien die handeling voldoet aan de objectieve criteria waarop het begrip levering van goederen dan wel dienstverrichting is gebaseerd. Dit geldt ook wanneer die handeling geen ander economisch doel heeft dan een belastingvoordeel te verkrijgen. Bij een samenstel van prestaties moet iedere handeling op zichzelf worden beschouwd. Nu in deze zaak alle transacties kwalificeren als economische activiteiten, is volgens de rechtbank geen sprake van een onjuiste fiscale kwalificatie van de gesloten overeenkomsten.

Misbruik van recht

Hoewel door de belastingdienst in deze zaak het nationale begrip *fraus legis* was gesteld gaat de rechtbank rechtstreeks in op misbruik van recht zoals aan de orde in het Halifax-arrest. Overigens gaven wij in BTW-bulletin 2006/3 al aan dat naar onze mening deze begrippen identiek zijn. Misbruik van recht komt in beeld wanneer kortweg aan twee omstandigheden is voldaan:

- 1 de betrokken transacties leiden ertoe dat in strijd met doel en strekking van de wet een belastingvoordeel wordt toegekend; en
- 2 het wezenlijke doel van de betrokken transacties bestaat er uitsluitend in een belastingvoordeel te verkrijgen.

De rechtbank geeft aan dat van misbruik in deze zaak sprake kan zijn wanneer een ondernemer, die bij zijn normale handelstransacties in het geheel geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, transacties verricht die buiten het kader van zijn normale handelstransacties vallen en die op grond van de objectieve werking van de btw-bepalingen recht geven op aftrek van voorbelasting, én uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat dat recht op aftrek van voorbelasting te verkrijgen.

Vervolgens gaat de rechtbank in op een aantal omstandigheden van deze zaak. De Zorginstelling verricht doorgaans vrijgestelde prestaties waarvoor zij in het geheel geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. De transacties die in geschil zijn vallen ook duidelijk buiten het kader van normale handelstransacties van de Zorginstelling. Door het aangaan van deze transacties realiseert de Zorginstelling een recht op aftrek van voorbelasting.

Voor wat betreft de vraag of de transacties uitsluitend zijn aangegaan voor het verkrijgen van fiscaal voordeel noemt de rechtbank een fors aantal omstandigheden die erop wijzen dat het enige doel van de transacties belastingbesparing was. Deze omstandigheden zijn ondermeer:

- de zaken zijn door de Zorginstelling zelf uitgekozen, besteld, gekocht en betaald;
- de bedongen tegenprestatie voor het vruchtgebruik wordt omgezet in een geldlening;
- de looptijd van het vruchtgebruik is afgestemd op de (resterende) herzieningsstermijn voor de roerende zaken;
- de huurtermijnen worden niet werkelijk betaald, maar worden verrekend met de geldlening;
- de zaken worden door de Zorginstelling aangewend in het kader van haar vrijgestelde ondernemersactiviteiten;
- de zaken worden door de Zorginstelling onderhouden en zonodig door haar of voor haar rekening gerepareerd, zij kan eventuele garantieaanspraken uitoefenen; terwijl de CV behoudens opzegging van de mantelovereenkomsten:
- niet de vrijheid heeft het vruchtgebruik op de zaken te weigeren;
- niet de vrijheid heeft de zaken aan een derde te verhuren;
- de aansprakelijkheid voor disfunctioneren van de zaken effectief heeft uitgesloten;
- de zaken (op een gezamenlijke polis met de Zorginstelling) moet (mee)verzekeren;
- voor de Zorginstelling het beheer voert over de zaken;
- een fee berekent in de vorm van een huuropslag; en
- de Zorginstelling is op grond van het contractuele samenstel in staat een substantieel btw-voordeel te realiseren van 6 tot 9% van haar investeringen in roerende zaken.

Op grond van deze omstandigheden, komt de rechtbank tot de conclusie dat aan het tweede misbruikvereiste, het uitsluitende doel is het verkrijgen van btw-voordeel, is voldaan. De Zorginstelling heeft als gevolg hiervan in beginsel geen recht op aftrek van voorbelasting. Op grond van het Halifax-arrest dient het samenstel van transacties te worden geherdefinieerd, zodat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen. Volgens de rechtbank houdt herdefiniëring in deze zaak in dat fiscaal de handelingen van het vestigen van vruchtgebruik alsmede het aangaan van huur-/verhuurovereenkomsten wegens het vastgestelde misbruik komen te vervallen met als gevolg dat de hierop betrekking hebbende btw, zowel wat betreft de verschuldigdheid als wat betreft de vooraf trek, dient te worden geredresseerd. Dit houdt in dat het recht op aftrek van voorbelasting bij de Zorginstelling wegvalt maar dat een recht op teruggaaf bestaat voor de ter zake van de vruchtgebruikstransacties gefactureerde btw. De ter zake van de huurtransacties door de Zorginstelling aan de CV betaalde btw is door de Zorginstelling niet als voorbelasting afgetrokken. Redressering hiervan leidt daarom bij de Zorginstelling dan ook niet alsnog tot verschuldigdheid van omzetbelasting.

De twee verschillende uitspraken zijn nagenoeg identiek alleen hebben zij een verschillend einde. In de uitspraak van 14 april 2006 blijkt dat de belastingdienst over een verkeerd tijdvak heeft nageheven en de naheffingsaanslag wordt dan ook vernietigd. In de uitspraak van 12 april 2005 blijft de naheffingsaanslag met een kleine correctie vanwege de herdefiniëring wel in stand.

Herdefiniëring op basis van misbruik van recht

In de hiervoor beschreven procedures ging de Rechtbank Leeuwarden over tot het aanmerken van de handelingen als misbruik van recht. Als gevolg hiervan moeten de verschillende transacties worden geherdefinieerd. Hierbij komen alleen de handelingen aan de orde van de Zorginstelling zelf. De handelingen van de CV blijven in dit kader uiteraard buiten schot. Echter als gevolg van de herdefiniëring heeft de Zorginstelling recht op teruggaaf van de ten onrechte gefactureerde btw ter zake van het in vruchtgebruik geven. Deze zal echter door de CV in aftrek zijn gebracht, waardoor normaal gesproken de gefactureerde btw niet kan worden teruggegeven aan de Zorginstellingen. Aangezien uit het Halifax-arrest kan worden afgeleid dat art. 37 Wet OB bij herdefiniëring geen toepassing vindt, kan teruggaaf toch plaatsvinden.

Lopende procedures en impact op de praktijk

In onze vorige bijdrage stonden wij al stil bij de procedures die in afwachting van Halifax door de Hoge Raad en gerechtshoven zijn aangehouden, waaronder de zogenoemde 'ziekenhuiszaken'. De afgelopen periode heeft nog geen uitspraken in deze zaken opgeleverd.

Op een aantal terreinen waar momenteel btw-besparingen worden behaald, is in de afgelopen periode een verhoogde controleactiviteit van de belastingdienst waarneembaar waarbij wordt getoetst of de behaalde besparing een misbruiksituatie oplevert. Deze activiteiten zullen ongetwijfeld bron worden voor nadere jurisprudentie op dit punt. Inmiddels is Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 op 13 augustus 2006 in werking getreden. In deze richtlijn wordt aan de lidstaten de mogelijkheid geboden bepaalde maatregelen te treffen met als doel de btw-heffing te vereenvoudigen en belastingfraude te bestrijden. Het gaat in de richtlijn met name om de volgende maatregelen:

- â- voorkomen van belastingfraude en -ontwijking bij gebruikmaking van een fiscale eenheid voor de btw;
- â- ter zake van de overdracht van een onderneming wordt aan de richtlijntekst toegevoegd dat de lidstaten 'alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en belastingontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen';
- â- aan de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten kunnen lidstaten de waarde toevoegen van vrijgesteld beleggingsgoud dat door de afnemer ter beschikking is gesteld voor verwerking;
- â- lidstaten mogen regels in hun wetgeving opnemen op basis waarvan in specifieke situaties de maatstaf van heffing voor de btw op de 'normale waarde' wordt vastgesteld (in tegenstelling tot de betaalde vergoeding) bij transacties tussen verbonden personen en/of entiteiten;
- â- op bepaalde diensten die de kenmerken hebben van investeringsgoederen kan de in aftrek gebrachte btw worden herzien;
- â- voor een aantal specifieke situaties zoals bouwwerkzaamheden, uitlenen van personeel en (executoriale) levering van onroerende zaken kan de verschuldigdheid van btw naar de afnemer worden verlegd.

Uiteraard is door middel van eerdere machtigingen een aantal van deze mogelijkheden al in de Nederlandse wetgeving van kracht. Op dit moment ligt in Nederland nog het wetsvoorstel constructiebestrijding voor waarvan onder meer de normale prijs als maatstaf van heffing en de herziening op diensten al onderdeel uitmaken. Onderdeel van deze richtlijn is echter dat de eerder aan Nederland verstrekte art. 27-machtiging voor het lopende wetsvoorstel haar werking heeft verloren. Het is afwachten hoe de Nederlandse regering met de mogelijkheden die deze richtlijn biedt de constructiebestrijding verder invulling zal geven.

België: mogelijkheid tot halen van Halifax-ruling

In België bestaat sinds kort de mogelijkheid een standpunt te vragen bij de belastingdienst over of een voorgenomen transactie die leidt tot btw-besparing mogelijk getroffen wordt door de stelling dat sprake is van misbruik van recht. Het bijzondere van de ingang bij de belastingdienst is dat een belastingplichtige relatief snel weet waar hij aan toe is.

Ten slotte

Ongeveer een half jaar na het Halifax-arrest zijn de zichtbare gevolgen van dit arrest in Nederland nog beperkt. Slechts één uitspraak van Rechtbank Leeuwarden heeft daadwerkelijk tot een naheffingsaanslag geleid. Gelet op de nadruk die de

belastingdienst momenteel op de controle van btw-vriendelijke structuren legt, zal het misbruikcriterium in de komende tijd vaker onderwerp zijn van procedures. Het wachten is vooral op het oordeel van de Hoge Raad in de aangehouden 'ziekenhuiszaken' en eventuele nieuwe antimisbruikwetgeving.

Voetnoten

[*]

Mr. R. Vos en mr. P. Bakker zijn werkzaam als belastingadviseur bij Deloitte te Amsterdam.

[**]

Mr. R. Vos en mr. P. Bakker zijn werkzaam als belastingadviseur bij Deloitte te Amsterdam.