

MBB

Onafhankelijk Maandblad voor Belastingrecht & Belastingpraktijk

Inhoud van dit nummer

- Mr drs. D.R. Post*
**Verlies van verliezen: strijd met het
Eerste Protocol EVRM?** 407
- Dr. F.P.J. Snel*
**Vraagpunten bij de deelnemings-
verrekening** 415
- Mr. R. Vos*
**Ziekenhuislease: De Hoge Raad
houdt 'misbruik van btw' buiten
de operatiekamer!** 423
- Actuele rechtspraak** 429
- Korte literatuurnotities** 433

Ziekenhuislease: De Hoge Raad houdt 'misbruik van btw' buiten de operatiekamer!

Mr. R. Vos*

Het Europese Hof van Justitie heeft vorig jaar in de Halifax-zaak en enige andere zaken duidelijkheid verschaft over misbruik van recht op btw-terrein. Na deze arresten van het Hof van Justitie verwachtte iedereen duidelijkheid van de Hoge Raad in de zogenoemde ziekenhuisleasezaken. In deze bijdrage worden de arresten van 15 juni en 23 november 2007 besproken en van commentaar voorzien. In deze arresten komt misbruik van recht in het geheel niet aan de orde. Centraal staat de fiscaalrechtelijke kwalificatie van de leaseconstructies.

1. Inleiding

De Hoge Raad heeft in juni en november 2007¹ uitspraak gedaan in een groot aantal zogeheten ziekenhuisleasezaken. De 'ziekenhuislease' ziet op operational lease van roerende zaken door een speciaal daartoe opgerichte leasevennootschap aan een ziekenhuis. Na enige tijd worden de aandelen van de vennootschap aan het ziekenhuis overgedragen, gevolgd door een fusie of een fiscale eenheid voor de btw tussen de leasevennootschap en het ziekenhuis. Als de opzet lukt bespaart het ziekenhuis de nodige btw. Op deze arresten van de Hoge Raad was lang gewacht. De diverse ziekenhuisleaseprocedures zijn aangehouden in verband met een aantal procedures bij het Hof van Justitie over de toepassing van het leerstuk misbruik van recht. Velen hadden verwacht dat de Hoge Raad duidelijkheid zou verschaffen over de toepassing van misbruik van recht naar aanleiding van de beslissing van het HvJ EG in o.a. de zaak Halifax die is gewezen op 21 februari 2006². In de arresten van de Hoge Raad komt misbruik van recht echter in zijn geheel niet aan de orde. De Hoge Raad heeft in een tweetal zaken³ beslist dat de zaken rechtstreeks aan het ziekenhuis zijn geleverd en dat geen sprake is van lease. Aan in elk geval een achttal andere zaken is nog geen einde gekomen, want de Hoge Raad verwijst die zaken terug naar Hof Arnhem⁴,

respectievelijk Hof Den Haag⁵ voor verdere behandeling in volle omvang.

2. Hoge Raad 15 juni 2007 nr. 37.646 (en nr. 37.645)

2.1. Hof Amsterdam 23 juli 2001, nr. P00/00212

2.1.1. Opzet leasestructuur

Belanghebbende – Lease bv – is speciaal opgericht voor de operational lease van roerende zaken door een leasemaatschappij (Lease bv) aan een ziekenhuis. Lease bv houdt zich alleen bezig met operationele lease van apparatuur aan het ziekenhuis. Lease bv loopt geen risico als de apparatuur stuk gaat. Lease bv loopt wel risico bij een faillissement van het ziekenhuis en loopt in principe het debiteurenrisico. Lease bv heeft geen personeel in dienst.

De uitvoering is verder als volgt. Lease bv koopt ziekenhuisapparatuur, waarna zij met het ziekenhuis een operationele leaseovereenkomst sluit voor een periode van tien jaar met een koopoptie. Het ziekenhuis krijgt een koopoptie op de apparatuur na tien jaar. Het ziekenhuis krijgt een calloptie op de aandelen van Lease bv. De uitoefenprijs van de calloptie is in beginsel gelijk aan de boekwaarde van Lease bv op het tijdstip van uitoefening, vermeerderd met een nader te bepalen bedrag. Na uitoefening van de calloptie door het ziekenhuis en verwerving van 100% van de aandelen van Lease bv kan het ziekenhuis daarmee een fiscale eenheid vormen voor de btw, dan wel daarmee juridisch fuseren. De calloptie wordt in casu na vier jaar uitgeoefend⁶ en de aandelen van Lease bv komen daarmee in handen van het ziekenhuis. Na deze koop vormt het ziekenhuis een fiscale eenheid voor de btw met Lease bv.

Het ziekenhuis verstrekt aan Lease bv een renteloze geldlening voor de aankoop van de apparatuur. In de leaseovereenkomst is onder meer opgenomen dat de apparatuur wordt gekozen door het ziekenhuis en aan deze rechtstreeks wordt afgeleverd. Lease bv ontvangt verder van het ziekenhuis bij vooruitbetaling een afsluitprovisie en jaarlijks achteraf een managementvergoeding. Het ziekenhuis verzekert de apparatuur tegen diefstal, beschadiging en tenietgaan.

Als de structuur 'goed gaat' wordt circa 40% van de bij rechtstreekse investering door het ziekenhuis ineens verschuldigde btw getemporeerd en wordt circa 60% van die btw definitief vermeden.⁷ Wel betaalt het ziekenhuis daar-

* Belastingadviseur en partner bij Deloitte Belastingadviseurs te Amsterdam.

1 HR 15 juni 2007, nr. 37.645 en nr. 37.646; HR 23 november 2007, nr. 38.126 en nr. 40.142; HR 30 november 2007, nrs. 37.641, 37.642, 37.643, 37.644, 37.647 en 34.648.

2 HvJ EG 21 februari 2006 zaak C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170.

3 HR 15 juni 2007, nrs. 37.645 en 37.646.

4 HR 23 november 2007, nr. 38.126 en nr. 40.142.

5 HR 30 november 2007, nr. 37.641, nr. 37.642, nr. 37.643, nr. 37.644, nr. 37.647 en nr. 34.648.

6 Na afloop van de herzieningstermijn voor roerende zaken.

7 Gelijk A-G Wattel in zijn conclusie d.d. 11 december 2002.

tegenover de rekeningen van de 'constructieaanbieder' in de vorm van afsluitprovisie en managementfee.

Lease bv heeft om teruggaaf verzocht van de btw ter zake van de aankoop van de apparatuur en die teruggaaf is geweigerd.

2.1.2. Visie Belastingdienst

Volgens de inspecteur wijkt deze constructie af van de zogeheten onroerendgoedconstructies. De leaseovereenkomsten, de lening, de koopoptie en de aandelenoptie moeten volgens hem in hun samenhang worden gezien als één economische handeling. Daarin loopt Lease bv geen enkel risico. Het meest wezenlijke wat Lease bv aanbiedt is een fiscaal gunstige structuur. De inspecteur stelt zich primair op het standpunt dat de fabrikanten niet aan Lease bv hebben geleverd, maar rechtstreeks aan het ziekenhuis (art. 3, lid 1, onderdeel e, Wet OB 1968). Dat blijkt onder meer uit het ontbreken van het adres van Lease bv op de facturen. Hij verwijst ook naar de afspraken die tussen belanghebbende en het ziekenhuis zijn gemaakt. Het ziekenhuis bestelde de zaken bij de leverancier en de leverancier leverde die af bij het ziekenhuis. De factuur werd verzonden aan de administratie van het ziekenhuis onder vermelding van Lease bv en Lease bv is niet opgetreden als contractpartij van enige leverancier.

Als het hof uitgaat van leveringen aan Lease bv, stelt de inspecteur subsidiair dat Lease bv de zaken direct heeft doorgeleverd aan het ziekenhuis.

2.1.3. Uitspraak Hof Amsterdam

Het hof oordeelt dat Lease bv geen afnemer is van de geleverde zaken. De enkele vermelding van 'Lease bv' op de facturen brengt daarin geen verandering. De leveranciers waren niet bekend met de identiteit van Lease bv. Ook is met geen enkele leverancier een overeenkomst tot levering van een of meer zaken gesloten.

De inspecteur heeft aangevoerd dat op papier afspraken zijn gemaakt die absurd zijn voor een operationele lease. De feitelijke uitvoering van de overeenkomsten is anders geweest dan op papier is voorgewend. Dat wat partijen zegen overeen te komen wijkt volgens de inspecteur af van hetgeen feitelijk door hen is beoogd. Het samenstel van de contracten en de feitelijke uitvoering is er in wezen op gericht dat de macht om als een eigenaar over de apparatuur te beschikken overgaat van Lease bv op het ziekenhuis zodra de apparatuur wordt afgeleverd bij het ziekenhuis. Het ziekenhuis heeft bij wijze van vooruitbetaling aan Lease bv een als 'geldlening' aangeduide vergoeding betaald.

Er is volgens het hof sprake van relatieve simulatie in die zin dat belanghebbende en het ziekenhuis met het samenstel van contracten waarbij zij – naast de leveranciers – waren betrokken in hun onderlinge rechtsverhouding iets anders hebben beoogd dan hetgeen zij naar buiten toe – met name in de richting van de fiscus – voorwenden. Op papier zijn afspraken gemaakt die absurd zijn voor een operationele lease. De huurperiode bedraagt tien jaar en de koopoptie is 5% van het investeringsbedrag, ongeacht de aard van de zaken en zelfs zonder dat bekend is om welke zaken het gaat. De vaste huurperiode en de koopoptie hebben geen relatie met de werkelijke economische levensduur. De economische levensduur van medische apparatuur is in het algemeen korter dan tien jaar. De door belanghebbende bedongen eenmalige afsluitprovisie en de jaarlijkse managementvergoeding houden geen verband met enig normaal door een lessor gelopen risico. Tot slot merkt het hof op dat het ziekenhuis kennelijk niet wist welke goederen onder welk leasecontract werden gebracht.

Naar de mening van het hof heeft de inspecteur voldoende aannemelijk gemaakt dat op een voor een professionele leasemaatschappij ongebruikelijke wijze is gecontracteerd.

Het hof is van oordeel dat de contractuele relatie tussen belanghebbende en het ziekenhuis er in wezen toe strekt dat belanghebbende de van leveranciers gekochte apparatuur meteen 'doorstoot' naar het ziekenhuis, zodat moet worden geoordeeld dat Lease bv die apparatuur op het moment van de aflevering door de leverancier aan het ziekenhuis levert in de zin van art. 3, lid 1, onderdeel e, Wet OB 1968.

Het hof concludeert dat de bedragen die partijen hebben aangeduid als 'leasetermijnen' en 'aflossingen van geldlening' slechts rekengrootheden zijn buiten ieder verband met een reële vergoeding voor het in gebruik geven van zaken. Het hof acht aannemelijk dat hetgeen partijen hebben aangeduid als 'geldlening' in wezen de tussen partijen overeengekomen tegenprestatie voor die levering vormt.

Het hof is van oordeel dat de overeengekomen dienst (verhuur) en de overeengekomen lening als relatieve schijnhandelingen beschouwd moeten worden die wezenlijk een economische eigendomsoverdracht en daarmee een btw-belaste levering tegen betaling van een koopsom ineens verhullen. Het hof benoemt het standpunt van de inspecteur als een beroep op relatieve schijnhandeling. Het hof verklaart het beroep van Lease bv ongegrond.

2.2. A-G Wattel: conclusie nr. 37.641 t/m 37.648, d.d. 11 december 2002

De conclusie van de advocaat-generaal ziet op acht vrijwel identieke zaken⁸ van vijf verschillende belanghebbenden⁹.

Volgens Wattel heeft het hof ten onrechte geoordeeld dat sprake is van relatieve simulatie. Uit de contracten en feiten kan volgens Wattel niet worden geconcludeerd dat de partijen civielrechtelijk niet werkelijk gewild zouden hebben hetgeen zij volgens hun contracten zijn overeengekomen. Alles wijst erop dat partijen – juist met het oog op de fiscale gevolgen – wel gewild hebben hetgeen zij 'op papier' overeenkwamen.

Deze onvolkomenheid van het hof hoeft volgens de advocaat-generaal niet tot cassatie te leiden. Ontbreken van relatieve simulatie wil niet zeggen dat de door de partijen met hun civielrechtelijke bouwwerk beoogde fiscale gevolgen ook intreden. Zelfstandige fiscaalrechtelijke – en in casu bovendien Richtlijnconforme – kwalificatie van de feiten en contractuele verhoudingen kan volgens de advocaat-generaal ook tot de conclusie leiden dat voor de btw sprake is van een (door)levering van apparatuur door Lease bv aan het ziekenhuis tegen een bedrag gelijk aan de hoofdsom van de geldlening.

Voor zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie is volgens Wattel niet relevant of partijen de bedoeling hadden de belasting te ontwijken. Antifiscale intenties zijn pas relevant bij toepassing van *fraus legis*. Aan *fraus legis* wordt in casu niet toe gekomen, nu objectieve beschouwing van de feiten al met zich brengt dat in btw-technische zin sprake is van een levering tegen een koopsom ineens. Zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie van de feiten heeft tot gevolg dat de macht om als eigenaar over de apparatuur te beschikken, vanaf het moment van aflevering bij de ziekenhuizen is komen te liggen.

De advocaat-generaal geeft de Hoge Raad in overweging alle acht beroepen in cassatie ongegrond te verklaren.

8 HR nr. 37.641, nr. 37.642, nr. 37.643, nr. 37.644 (door HR beslist op 30 november 2007), nr. 37.645 (door HR beslist op 15 juni 2007), nr. 37.646 (door HR beslist op 15 juni 2007), nr. 37.647 en nr. 37.648 (door HR beslist op 30 november 2007)

9 De advocaat-generaal begint zijn conclusie met een m.i. ietwat populistisch betoog. A-G Wattel: 'In tijden van krapte van publiek budget, van stijgende kosten van en vraag naar medische zorg, en van budgettering van ziekenhuizen is besparing op de kosten van investering in en onderhoud van medische ziekenhuisapparatuur op zichzelf lofwaardig. De betrokkenen in de thans te beoordelen zaken hebben zich geworpen op de kostenpost omzetbelasting. Het ziet er echter niet naar uit dat zulks een erg gelukkige greep was. De ziekenhuizen hebben voor de diensten van de bedenkers en uitvoerders van de ontwijkingsconstructies bovendien wezensvreemde extra kosten moeten maken die ook nog weer btw aantrekken. Ik vrees dat uiteindelijk het zorgbudget van de betrokken ziekenhuizen eerder gedrukt dan verruimd is als gevolg van de hier te beoordelen manoeuvres.'

2.3. Beslissing Hoge Raad d.d. 15 juni 2007

De Hoge Raad is het eens met het oordeel van het hof dat Lease bv geen afnemer is van de bij het ziekenhuis afgeleverde zaken. De uitspraak van het hof geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Vanwege de verwevenheid met waarderingen van feitelijke aard, kan de uitspraak verder in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk. De Hoge Raad verklaart het beroep ongegrond.¹⁰

2.4. Commentaar op arresten van de Hoge Raad d.d. 15 juni 2007

In de beslissingen van 15 juni jl. bevestigt de Hoge Raad het oordeel van Hof Amsterdam dat Lease bv geen afnemer is van de bij het ziekenhuis afgeleverde apparatuur. Het hof verbond hieraan uiteindelijk het gevolg dat in onderhavige leasestructuur de operational lease tussen Lease bv en ziekenhuis is aan te merken als de overdracht van de economische eigendom van de apparatuur aan het ziekenhuis. De leverancier heeft in casu btw in rekening gebracht. Gevolg van de arresten van de Hoge Raad is dat Lease bv de btw die door de leverancier is gefactureerd niet in aftrek kan brengen. Daarmee is het voordeel van btw-besparing geheel verdwenen.

De Hoge Raad heeft de uitspraak van Hof Amsterdam in stand gelaten, of anders gezegd op basis van de door het hof vastgestelde feiten de uitspraak niet onbegrijpelijk geacht. Hierbij heeft de Hoge Raad overigens alleen het oordeel dat een rechtstreekse levering aan het ziekenhuis aanwezig is, bevestigd. Het oordeel van het hof is een fiscaalrechtelijke kwalificatie van de (zeer gedetailleerde) feiten geweest op basis waarvan het hof van mening is dat de onderhavige contractuele relatie tussen Lease bv en ziekenhuis er in wezen toe strekt – los van wat contractueel is overeengekomen – dat Lease bv de gekochte apparatuur meteen 'doorstoot' naar het ziekenhuis.

10 Zie ook Rechtbank Haarlem d.d. 1 november 2007, AWB 06/11006 t/m 06/11009 en AWB 06/11011. Tussen de arresten van de Hoge Raad door heeft Rechtbank Haarlem ook nog beslist in een ziekenhuisleasezaak. Lease bv heeft een verhuurovereenkomst gesloten met een ziekenhuis. De aandeelhouder van Lease bv is een stichting met drie bestuursleden, van wie één eveneens adjunct-directeur bedrijfsvoering is van het ziekenhuis. De directeur van Lease bv voert zijn werkzaamheden onbezoldigd uit en is tevens stafmedewerker van het ziekenhuis. De feiten komen verder overeen met die van de Hoge Raad-arresten van 15 juni 2007. Ook in deze zaak heeft het ziekenhuis een renteloze lening aan Lease bv verstrekt. De rechtbank leidt uit de feiten af dat het ziekenhuis is en niet Lease bv die van de leverancier de macht heeft gekregen om als eigenaar over de apparatuur te beschikken. De overige omstandigheden, zoals de tussen partijen gesloten overeenkomsten, de tenaamstelling van de bestelling en de factuurstroom, doen hier niet aan af nu deze omstandigheden niet in overeenstemming zijn met de fiscale realiteit maar tot doel hebben een verhuursituatie in het leven te roepen die de overdracht van de beschikkingsmacht door de leverancier aan het ziekenhuis miskent. De rechtbank verklaart de beroepen ongegrond.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest dan ook 'slechts' het oordeel van het hof – op basis van de gegeven feiten – kunnen toetsen. Juist in dit aspect ligt mijns inziens ruimte voor andere leasozaken. De vaststelling van de details van de opgezette structuur is daarbij van groot belang.

Hof Amsterdam is het in zijn uitspraak met de inspecteur eens dat op basis van het geheel van contracten en met name de uitvoering daarvan, sprake is van een voor een professionele leasemaatschappij ongebruikelijke wijze van contracteren.

De onzakelijkheid komt volgens het hof in de eerste plaats naar voren in het feit dat over de lening van het ziekenhuis aan Lease bv geen rente in rekening wordt gebracht. Met andere woorden als in een leasestructuur wel rente wordt bedongen ligt de zaak al anders. Als bijvoorbeeld de enige onzakelijkheid erin bestaat dat een renteloze lening door de lessee is verschaft, vraag ik mij af of dat een 'showstopper' voor de structuur zal zijn, gezien de jurisprudentie van de Hoge Raad over renteloze lease.¹¹

Blijkbaar bestond in de casus waarover werd geprocedeerd onduidelijkheid over de exacte leaseobjecten en welk bedrag aan leasetermijnen daarbij hoorde. Het voorgaande duidt naar mijn mening op een onjuiste implementatie van de contracten en bevordert derhalve het onzakelijke karakter van de leasestructuur. Een dergelijke onzakelijkheid kan worden voorkomen als in een leasecontract wel helder is op welke goederen de leasecontracten zien en welke vergoedingen daarop van toepassing zijn.

Verder schrijft Hof Amsterdam slechts een zeer beperkte rol toe aan Lease bv. De objecten werden door het ziekenhuis besteld bij de leverancier, waarop de leverancier de zaken afleverde bij het ziekenhuis en de desbetreffende factuur verzond aan de administratie van het ziekenhuis onder vermelding van Lease bv. Uit het voorgaande leiden inspecteur en hof af dat '(...) belanghebbende geen afnemer is van de geleverde zaken' (r.o. 5.3). Verder oordeelt het hof: '(...) dat niet aannemelijk is gemaakt dat de leveranciers bekend waren met de identiteit van belanghebbende, laat staan dat zij met enige leverancier een overeenkomst strekkende tot levering van of meer zaken heeft gesloten.' Is die zichtbaarheid van Lease bv richting afnemer er wel, dan kan ook dit onzakelijke punt weg worden genomen.

Tot slot worden de leasetermijnen in de hofuitspraak per jaar achteraf in rekening gebracht. Ook hier kan de onzakelijkheid worden vergroot als de leasetermijnen bijvoorbeeld vooraf worden betaald, wat volgens mij ook gebruikelijker is in leaseland.

Naar mijn mening merkt Hof Amsterdam wel erg gemakkelijk als vergoeding voor de economische levering de hoofdsom van de geldlening aan. Wat Hof Amsterdam hier doet is een objectieve maatstaf van heffing vaststellen, terwijl de Zesde Richtlijn en de Wet OB 1968 uitgaan van een subjectief vergoedingsbegrip. Hof Amsterdam 'omzeilt' daarmee deze subjectieve maatstaf door te stellen dat door het geheel van contracten de geldlening (het vooruitbetaalde bedrag) zodanig is verweven met de levering van de apparatuur, dat ervan uit kan worden gegaan dat dit een vergoeding is voor de levering van de apparatuur. De subjectieve maatstaf van heffing is op zich wel een van de grondbeginselen van de btw-systematiek.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest geen aandacht besteed aan misbruik van recht. Wat mij betreft is dat begrijpelijk want de Hoge Raad heeft voor een gemakkelijker route kunnen kiezen en dan kom je niet toe aan misbruik van recht.

3. Hoge Raad 23 november 2007¹²

Op 23 november 2007 heeft de Hoge Raad arrest gewezen in een tweetal aantal andere gelijktijdig behandelde leasozaken. Het betreft in deze zaken een bv¹³ en een cv¹⁴ waarbij de apparatuur wordt geleased door de bv respectievelijk cv aan het ziekenhuis. In geval van de cv, treedt het ziekenhuis tevens op als commanditaire vennoot in de cv.

3.1. Hof Leeuwarden 11 maart 2002 nr. 00/0635¹⁵ en 29 juli 2003, nr. 02/1260¹⁶

In beide zaken betreft het een belanghebbende – Lease bv/cv – die btw in aftrek heeft gebracht met betrekking tot apparatuur en inventaris die als aan haar geleverd was vermeld op aan haar gerichte facturen (hierna: de apparatuur). Met betrekking tot de apparatuur is een schriftelijke 'mantelovereenkomst van huur en verhuur' opgemaakt tussen Lease bv/cv en het ziekenhuis. De inspecteur heeft de door Lease bv/cv in aftrek gebrachte omzetbelasting bij de onderhavige naheffingsaanslag nageheven.

Het hof heeft vastgesteld dat Lease bv/cv met betrekking tot de aankopen van de apparatuur heeft gehandeld voor rekening en risico van het ziekenhuis en dat het ziekenhuis – en niet Lease bv/cv – daarvan het volledige economische belang heeft verworven, zodat de desbetreffende aankopen in feite door het ziekenhuis zijn gedaan. Het hof heeft op grond hiervan kennelijk geconcludeerd dat de apparatuur

¹¹ HR 2 oktober 1996, *BNB* 1996/394, met noot van Finkensieper en HR 28 maart 2001, *BNB* 2001/296, met conclusie van Van den Berge en noot van Van Zadelhoff.

¹² HR 23 november 2007, nr. 38.126 en nr. 40.142.

¹³ Hof Leeuwarden 11 maart 2002, nr. 00/0635.

¹⁴ Hof Leeuwarden 29 juli 2003, nr. 02/1260.

¹⁵ HR 23 november 2007, nr. 38.126.

¹⁶ HR 23 november 2007, nr. 40.142.

niet aan Lease bv/cv is geleverd, zodat Lease bv/cv geen recht op aftrek van btw heeft.

3.2. Hoge Raad

Zowel belanghebbende als de staatssecretaris hebben op verzoek van de Hoge Raad schriftelijk gereageerd op de Halifax-arresten van het HvJ EG.¹⁷

De Hoge Raad is het oneens met de conclusie van het hof dat de apparatuur niet aan Lease bv/cv is geleverd. Goederen worden in de zin van de Wet OB 1968 geleverd door de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken aan een ander over te dragen.¹⁸

Hof Leeuwarden is ervan uitgegaan dat aan een ondernemer geen levering in de zin van de Wet OB 1968 plaatsvindt, indien die ondernemer bij de aankoop van goederen handelt voor rekening en risico van een ander en die ander bij de aflevering door de leverancier het volledige economische belang verwerft. Dit uitgangspunt is niet juist. Er zou – met uitzondering van de zogeheten commissionairsficte van art. 3, lid 5, Wet OB 1968 – alleen dan niet aan Lease bv/cv zijn geleverd, als de macht om als een eigenaar over de apparatuur te beschikken door de leverancier aan het ziekenhuis zou zijn overgedragen. Indien de juridische eigendom niet is overgedragen, is voor de aanwezigheid van een levering (art. 3, lid 1, onderdeel a, Wet OB 1968) niet voldoende dat het (volledige) economische belang bij de zaak is overgedragen. De macht om als eigenaar over de zaak te kunnen beschikken moet worden overgedragen. Daarvan kan sprake zijn als de juridische eigenaar tevens een onherroepelijke volmacht heeft gegeven tot het vreemden of bezwaren van de zaak. De beschikkingsmacht is ook overgedragen als de juridische eigenaar zich jegens de economische eigenaar ertoe heeft verplicht op verzoek mee te werken aan overdracht van de zaak aan een derde.

De Hoge Raad verklaart het beroep gegrond en vernietigt de uitspraak van het hof. Verwijzing volgt naar Hof Arnhem voor behandeling van de zaak in volle omvang en met inachtneming van dit arrest.

3.3. Commentaar

Na publicatie van de Hoge Raad-arresten van 15 juni 2007, dacht menigeen dat de btw-besparing door ziekenhuislease zijn langste tijd zou hebben gehad. Met de arresten van 23 november 2007 komt dat oordeel genuanceerder te lig-

gen. In deze arresten gaat het om de vraag of voor de btw sprake is van een levering tussen leverancier en Lease bv, dan wel dat de leverancier rechtstreeks aan het ziekenhuis heeft geleverd. De Hoge Raad vindt dat het hof in deze twee leasezaken te snel tot de conclusie is gekomen dat de leverancier rechtstreeks aan het ziekenhuis heeft geleverd. Bij het ontbreken van een levering aan Lease bv/cv, heeft Lease bv/cv geen aftrek van voorbelasting en kan de voorbelasting bij Lease bv/cv worden nageheven en is de btw-besparing van de baan. Hof Arnhem zal dienen te beoordelen of in deze zaken de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken 'even' bij Lease bv/cv is geweest. In dat geval is Lease bv/cv wel de afnemer van de levering van de zaken door de leverancier. Lease bv/cv heeft dan aftrek van voorbelasting en de naheffingsaanslag is dan ten onrechte opgelegd. Ik ben wel benieuwd hoe Hof Arnhem invulling gaat geven aan beschikkingsmacht.

De Hoge Raad laat misbruik van recht buiten de discussie. Ik leid daaruit af dat de Hoge Raad van oordeel is dat de voorgelegde leasestructuur geen misbruik van recht oplevert. Wat mij betreft begrijpelijk want als je naar het totaalplaatje kijkt, is lease (huur) iets anders dan koop, namelijk met een afzonderlijke btw-behandeling. Het is de vrijheid van elke ondernemer om voor huur dan wel koop te kiezen, zelfs als de keuze geheel wordt bepaald door het behalen van een btw-voordeel. Btw-vrije levering van goederen of diensten binnen fiscale eenheid levert mijns inziens ook geen misbruik van recht op. In tegendeel, dat is naar mijn mening juist in overeenstemming met doel en strekking van de btw-regelgeving. Het ligt denk ik meer op de weg van de wetgever om wellicht kritisch te bekijken of nadere voorwaarden aan de fiscale eenheid voor de btw kunnen worden gesteld. Je kunt denk ik de burger moeilijk verwijten dat gebruik wordt gemaakt van de huidige ongeclausuleerde fiscale eenheid voor de btw.

4. Hoge Raad 30 november 2007¹⁹

4.1. Hof en Hoge Raad

Op 30 november jl. heeft de Hoge Raad in nog een zestal ziekenhuisleasezaken arrest gewezen. Aangezien het hier om soortgelijke feiten gaat beperk ik mij tot die van nr. 37.641.

Lease bv heeft in zijn btw-aangifte btw in aftrek gebracht met betrekking tot de aanschaf van medische apparatuur en een telefooncentrale. Met betrekking tot deze apparatuur is een leaseovereenkomst gesloten tussen Lease bv en een ziekenhuis. De apparatuur is aangeschaft met door het ziekenhuis aan Lease bv verschaft renteloze geldleningen. De inspecteur is van mening dat Lease bv de apparatuur niet

¹⁷ HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), *BNB* 2006/170).

¹⁸ HvJ EG 8 februari 1990, zaak C-320/88 (Safe Rekencentrum B.V.), *Jurisp. blz.* I-00285, *BNB* 1990/271, en HR 4 juli 1990, nr. 24942, *BNB* 1990/272.

¹⁹ HR 30 november 2007, nrs 37.641 t/m 37.644, 37.647 en 37.648.

aan het ziekenhuis heeft verhuurd maar geleverd. Ter zake van die leveringen heeft de inspecteur een naheffingsaanslag opgelegd. Hof Amsterdam²⁰ oordeelt dat het ziekenhuis op het moment van de aflevering van de apparatuur de feitelijke beschikkingsmacht daarover krijgt en tevens het volledige economische belang daarbij verwerft. De contractuele relatie tussen Lease bv en het ziekenhuis strekt er in wezen toe dat Lease bv de van leveranciers gekochte apparatuur meteen 'doorstoot' naar het ziekenhuis. Lease bv levert de apparatuur op het moment van de aflevering door de leverancier aan het ziekenhuis plaatsvindt in de zin van art. 3, lid 1, onderdeel e, Wet OB 1968. Het ziekenhuis krijgt op het moment van de aflevering de feitelijke beschikkingsmacht en tevens het volledige economische belang. Lease bv levert dus op dat moment de apparatuur aan het ziekenhuis. De door Lease bv in aftrek gebrachte btw is terecht nageheven.

A-G Wattel heeft op 11 december 2002 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep. Zowel belanghebbende als de staatssecretaris heeft, daartoe in de gelegenheid gesteld, schriftelijk gereageerd op de Halifax-arresten van het HvJ EG.

De Hoge Raad oordeelt dat voor een levering volgens art. 3, lid 1, onderdeel e, Wet OB 1968 niet voldoende is dat de feitelijke beschikkingsmacht en het volledige economische belang zijn overgedragen of overgegaan. Ook de macht om als eigenaar over de zaak te kunnen beschikken, moet zijn overgedragen. Dit kan het geval zijn als de juridische eigenaar tevens een onherroepelijke volmacht heeft gegeven tot het vervreemden of bezwaren van de zaak, of wanneer de juridische eigenaar zich jegens de economische eigenaar ertoe heeft verplicht op verzoek mee te werken aan overdracht van de zaak aan een derde. Het cassatieberoep van Lease bv is gegrond. De Hoge Raad verwijst de zaak voor behandeling in volle omvang naar Hof Den Haag.

4.2. Commentaar HR 30 november 2007

Met de derde serie ziekenhuislease-arresten van de Hoge Raad is de keten compleet en gaat het om de transactie tussen Lease bv en het ziekenhuis. Hof Den Haag mag (opnieuw) gaan beoordelen of Lease bv verhuurt aan het ziekenhuis dan wel dat sprake is van een levering door Lease bv aan het ziekenhuis. Is het lease, dan blijft de structuur in stand en wordt het beoogde btw-voordeel behaald. Als de lease wordt aangemerkt als een levering volgens art. 3, lid 1, onderdeel e, Wet OB 1968, dan is Lease bv bij aflevering in een keer btw verschuldigd en ontbreekt in principe het btw-voordeel. Voor misbruik van recht verwijst

ik naar mijn commentaar bij de Hoge Raad-arresten van 23 november 2007.

5. Conclusie en slotopmerkingen

Aan btw-besparende structuren lijkt zeker geen eind te komen als je de recente arresten van de Hoge Raad in ogenschouw neemt. Over bestaande zaken zal sowieso nog jaren worden geprocedeerd. De rechtspraak geeft veel inzicht aan marktpartijen om ervoor te zorgen dat eventuele 'zwaktes' eruit worden gehaald om er op die manier voor te zorgen dat de structuur standhoudt.

De Hoge Raad heeft in de ziekenhuisleasezaken geen aandacht besteed aan misbruik van recht. Velen hadden dat wellicht wel verwacht. Zeker omdat de zaken waren aangehouden in afwachting van de beslissing van het Europese Hof van Justitie in de Halifax-zaak van 21 februari 2006. Ook de vraag van de Hoge Raad aan procespartijen om te reageren op de Halifax-jurisprudentie, maakt nieuwsgierig hoe de Hoge Raad precies denkt over de toepassing van misbruik van recht in de btw.

Ik hou het er voorlopig op dat de Hoge Raad hiermee wil aangeven dat misbruik van recht echt een ultimum remedium is en dat we het moeten doen met de gedachte dat de Hoge Raad simpelweg nog geen zaak voorgelegd heeft gekregen waarop dat beginsel kan worden toegepast. Is geen sprake van misbruik, dan betekent dat niet dat alles kan. Tot nu toe weet de Hoge Raad blijkbaar via andere weg slecht geïmplementeerde structuren te torpederen: via zelfstandige fiscale kwalificatie.²¹ Maak je de structuur te 'onzakelijk' of bij gebrekkige implementatie, dan strandt de btw-vriendelijke structuur.

²⁰ Hof Amsterdam 23 juli 2001, nr. P00/00211.

²¹ HR 15 juni 2007, nr. 37.645 en nr. 37.646.