

In dit nummer:

1

Ziekenhuislease: 'Never a dull moment' in de btw!

Mr. Roelof Vos

De Hoge Raad heeft in juni en november 2007 in een aantal zogeheten ziekenhuisleasezaken arrest gewezen waarop al lang werd gewacht. De Hoge Raad had deze zaken 'aangehouden' in afwachting van een beslissing van het Hof van Justitie in onder andere de zaak Halifax over misbruik van recht.

5

Verleggingsregeling uitgebreid!

Mr. J.H.M. Heezen

In dit artikel gaat auteur kort in op de invoering van twee nieuwe verleggingsregelingen in de omzetbelasting. Het gaat hierbij om een verlegging van omzetbelasting bij executieverkopen op last van zekerheidsgerechtigden en een verlegging van omzetbelasting bij executieverkopen op last van schuldeisers in het bezit van een executorialie titel.

9

Formele schizofrenie in de btw?

Mr. E.H.C. Bakx

Het maken van bezwaar tegen de op aangifte voldane btw vindt plaats door het indienen van een schriftelijk bezwaarschrift. De vraag die daarbij rijst, is of bij een negatieve aangifte, dat wil zeggen een aangifte die resulteert in een teruggaaf van btw, het bezwaarschrift zich tegen deze (negatieve) aangifte of juist tegen de teruggaafbeschikking moet richten. Advocaat-generaal Van Ballegooijen heeft zich onlangs over deze vraag gebogen.

13

Suppletieaangiften: praktijk en theorie sporen niet!

Mr. A.F.P. Dekker

Wanneer belastingplichtigen na afloop van een jaar tot de conclusie komen dat zij te veel of te weinig btw hebben betaald, wordt veelal een zogenaemde suppletieaangifte ingediend. De suppletieaangifte heeft echter geen wettelijke basis. De vraag is dan ook wat de juridische status is van een suppletieaangifte.

14

Btw-actualiteiten

Ziekenhuislease: 'Never a dull moment' in de btw!

Mr. Roelof Vos

De Hoge Raad heeft in juni en november 2007 in een aantal zogeheten ziekenhuisleasezaken arrest gewezen waarop al lang werd gewacht. De Hoge Raad had deze zaken 'aangehouden' in afwachting van een beslissing van het Hof van Justitie in onder andere de zaak Halifax over misbruik van recht.

De 'ziekenhuislease' ziet op operational lease van roerende zaken door een speciaal daartoe opgerichte leasevennootschap aan een ziekenhuis, waarbij de nodige btw kan worden bespaard. 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.

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 zaken op 15 juni 2007 de zaak definitief beslist en geoordeeld dat de zaken rechtstreeks aan het ziekenhuis zijn geleverd en dat geen sprake is van lease (huur). In de arresten van november 2007 verwijst de Hoge Raad de zaken terug naar Hof Arnhem en Hof Den Haag voor verdere behandeling in volle omvang. Het duurt derhalve nog enige tijd voordat we weten hoe het uiteindelijk afloopt met deze btw-besparende verhuursituaties.

Btw besparen ●



Lease is levering aan ziekenhuis

In Hoge Raad 15 juni 2007 nr. 37 646 en nr. 37 645 waren de feiten als volgt.

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.

Lease BV koopt ziekenhuisapparatuur, waarna zij met het ziekenhuis een operationele lease-overeenkomst sluit voor een periode van tien jaar met een koopoptie. De koopoptie wordt in casu na vier jaar uitgeoefend (na afloop van de herzieningstermijn voor roerende zaken) 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. Lease BV heeft de btw op de aankoop van de apparatuur teruggevraagd en die teruggaaf is door de fiscus geweigerd.

Lease is schijnhandeling

Hof Amsterdam (23 juli, nr. P00/00212) 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 één of meer zaken gesloten. 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 in wezen ertoe 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, eerste lid, onderdeel e, Wet OB.

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.

Btw-structuur strandt: lease is levering

● Renteloze geldlening

De Hoge Raad (15 juni 2007) 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.

● Btw-voordeel verdwenen

Gevolg van deze beslissingen is dat Lease BV de btw die door de leverancier is gefactureerd niet in aftrek kan brengen en daarmee is het btw-voordeel verdwenen.

Uit dit arrest van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat de details van de opgezette structuur van groot belang zijn. Op basis van contracten en de daaraan gegeven uitvoering is sprake van een voor een professionele leasemaatschappij ongebruikelijke wijze van contracteren. De onzakelijkheid blijkt volgens het hof in de eerste plaats uit het feit dat over de lening van het ziekenhuis aan Lease BV geen rente in rekening is gebracht. Met andere woorden: als in een lease-structuur wel rente wordt bedongen ligt de zaak al anders. Als de 'enige' onzakelijkheid er in bestaat dat een renteloze lening door lessee is verschaft, vraag ik mij af of dat meebrengt dat de structuur zal stranden, gezien de jurisprudentie van de Hoge Raad over renteloze lease

(HR 2 oktober 1996, *BNB* 1996/394 en HR 28 maart 2001, *BNB* 2001/296). Verder droeg ook de onduidelijkheid over de exacte leaseobjecten en welk bedrag aan leasetermijnen daarbij hoorde bij aan het onzakelijke karakter van de leasestructuur. Ook zijn de activiteiten en zichtbaarheid van Lease BV beperkt. 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.

De Hoge Raad heeft in deze uitspraak geen aandacht besteed aan misbruik van recht. Wat mij betreft begrijpelijk, want de Hoge Raad heeft voor een gemakkelijkere route kunnen kiezen en dan kom je niet toe aan misbruik van recht.

Hoge Raad 23 november 2007

Op 23 november 2007 heeft de Hoge Raad arrest gewezen in een tweetal andere gelijktijdig behandelde lease zaken. Het betreft in deze zaken een bv en een cv 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.

Hof Leeuwarden

In twee zaken (11 maart 2002, nr. 00/0635 en 29 juli 2003, nr. 02/1260) betreft het een belanghebbende – Lease BV/CV – die btw in aftrek heeft gebracht voor 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 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 zieken-

huis zijn gedaan. Het hof heeft op grond hiervan kennelijk geconcludeerd dat de apparatuur niet aan Lease BV/CV is geleverd, zodat Lease BV/CV geen recht op aftrek van btw heeft.

Hoge Raad 23 november 2007

De Hoge Raad (nrs. 38 126 en 40 142) is het niet eens 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 geleverd door de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken aan een ander over te dragen.

Geen levering ●

Hof Leeuwarden is ervan uitgegaan dat aan een ondernemer geen levering in de zin van de Wet OB plaatsvindt, als 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 *commissionairsfictie* van art. 3, vijfde lid, Wet OB – 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. Wanneer de juridische eigendom niet is overgedragen, is voor de aanwezigheid van een levering (art. 3, eerste lid, letter a, Wet OB) 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 vervreemden 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. De verwijzing volgt naar Hof Arnhem voor behandeling van de zaak in volle omvang en met inachtneming van dit arrest.

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. Hof Arnhem zal moeten vaststellen of in deze procedures 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.

De Hoge Raad laat misbruik van recht ook in de procedures van 23 november 2007 buiten beschouwing. Het is op zich mogelijk dat in de vervolprocedure voor Hof Arnhem misbruik van recht opnieuw aan de orde komt. Of dat succesvol zal zijn vraag ik mij af. Als ondernemer ben je vrij om goederen te huren dan wel te kopen. Aan lease (huur) zijn andere juridische en btw-gevolgen verbonden dan aan koop. Elke ondernemer is mijn inziens vrij om voor verhuur 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 een fiscale eenheid levert mijns inziens ook geen misbruik van recht op. Integendeel; 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 fiscale eenheid voor de btw! Is het opvallend dat de Hoge Raad geen aandacht besteedt aan misbruik van recht? Wat mij betreft niet: eerst pas je de normale methoden voor rechtsvinding toe en alleen als het echt niet anders kan wordt de zaak getoetst op misbruik van recht.

Hoge Raad 30 november 2007

Op 30 november jl. heeft de Hoge Raad in nog een zestal ziekenhuisleasezaken arrest gegeven. In deze zaken betreft het een Lease BV die in zijn btw-aangifte btw in aftrek heeft gebracht op de aanschaf van medische apparatuur en een telefooncentrale. Voor deze apparatuur is een leaseovereenkomst gesloten tussen Lease BV en een ziekenhuis. De apparatuur is aangeschaft met door het ziekenhuis aan Lease BV

verschafte renteloze geldleningen. De inspecteur is van mening dat Lease BV de apparatuur niet aan het ziekenhuis heeft verhuurd maar geleverd. Ter zake van die leveringen heeft de inspecteur een naheffingsaanslag opgelegd. Hof Amsterdam heeft op 23 juli 2001 (nr. P00/00211) geoordeeld 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 in de zin van art. 3, eerste lid, letter e, Wet OB. 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.

Onherroepelijke ●
volmacht

De Hoge Raad is van oordeel dat voor een levering 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 's-Gravenhage.

In deze derde serie ziekenhuisleasearresten van de Hoge Raad 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.

Conclusie en slotopmerkingen

Als gevolg van de verwijzing door de Hoge Raad van de btw-besparende ziekenhuislease-zaken naar Hof Arnhem en Hof Den Haag duurt het nog wel enkele jaren voordat we volledige duidelijkheid krijgen in de vele procedures die lopen. De Hoge Raad heeft tot nu toe geen aandacht besteed aan misbruik van recht. Velen hadden dat misschien wel verwacht. Zeker omdat de zaken waren aangehouden in afwachting van de beslissing van het Hof van

Justitie in de Halifax-zaak van 21 februari 2006. Ik houd het er voorlopig op dat de Hoge Raad misbruik van recht echt als een uiterst middel ziet en eerst altijd langs 'normale' weg probeert te beslissen. Het is wel duidelijk dat slecht of matig geïmplementeerde structuren worden aangepakt door middel van zelfstandige fiscale kwalificatie, zoals in de beslissingen van 15 juni 2007 is gebeurd.

Mr. Roelof Vos is belastingadviseur en partner bij Deloitte Belastingadviseurs te Amsterdam