

Halifax: Europese fraus legis in de BTW

Mr. R. Vos , Mr. P. Bakker , datum 01-03-2006

Datum

01-03-2006

Auteur

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

Auteursprofiel

Mr. R. Vos

mr. P. Bakker

Vakgebied(en)

Omzetbelasting / Algemeen

Onlangs heeft het Europese Hof van Justitie in de zaken van onder meer Halifax bepaald dat ongewenste gevolgen van bepaalde fiscale handelingen door de belastingdienst kunnen worden bestreden met een beroep op het Europese beginsel misbruik van recht. De vraag is of de recente uitspraken van het Hof van Justitie er toe zullen leiden dat fraus legis gemakkelijker kan worden toegepast bij het bestrijden van BTW-besparende structuren.

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

De toepassing van het leerstuk fraus legis of wetsontduiking is in de BTW in Nederland tot nu toe niet van de grond gekomen. Waar in de directe belastingen fraus legis zo af en toe door de Hoge Raad wordt toegepast, heeft de Hoge Raad fraus legis voor de BTW nog nooit gehonoreerd. Op 21 februari j.l. heeft het Europese Hof van Justitie in de zaken van onder meer Halifax bepaald dat ongewenste gevolgen van bepaalde fiscale handelingen door de belastingdienst kunnen worden bestreden met een beroep op het Europese beginsel misbruik van recht. De vraag is of de recente uitspraken van het Hof van Justitie er toe zullen leiden dat fraus legis gemakkelijker kan worden toegepast bij het bestrijden van BTW-besparende structuren.

Fraus legis in de Nederlandse rechtspraak

Fraus legis geldt in theorie zowel voor de directe belastingen als voor de BTW. In de wetsgeschiedenis van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) is dat met zo veel woorden aan de orde gekomen. Het leerstuk fraus legis bestond overigens al voordat de BTW in Nederland in de dertiger jaren van de vorige eeuw werd ingevoerd. Vanwege het objectieve karakter van ons BTW-systeem lijkt toepassing van fraus legis niet voor de hand te liggen. In het verleden is de Tariefcommissie een keer tot de conclusie gekomen dat fraus legis in de BTW van toepassing kon zijn. Dit was nog onder werking van de Wet op de omzetbelasting 1954. De Hoge Raad heeft tot nu toe onder de werking van de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Zesde richtlijn de boot steeds afgehouden maar heeft de toepassing van fraus legis in de BTW ook weer niet uitdrukkelijk uitgesloten. Voor een overzicht van de ontwikkelingen van fraus legis in de Nederlandse jurisprudentie verwijzen wij naar het artikel 'Rechtsmisbruik in de BTW' van mr. J.B.O. Bijl en mr. M.L. Marinc?, BTW-bulletin 2003, nr. 12.

Fraus legis is ongeschreven recht dat zich in de jurisprudentie heeft ontwikkeld: het is 'rechtensrecht'. Het moet worden beschouwd als een soort ultimum remedium, dat wil zeggen fraus legis komt alleen aan de orde als de normale rechtsvindingmethoden zijn uitgeput. Fraus legis kan worden toegepast als cumulatief aan drie voorwaarden wordt voldaan:

- â– belastingbesparing is de enige of doorslaggevende reden voor de betrokken activiteiten;
- â– de activiteiten hebben afgezien van het fiscale voordeel geen reële praktische betekenis; en
- â– de handelingen zijn in strijd met doel en strekking van de wet.

Hoewel, zoals vermeld, de Hoge Raad in de BTW-rechtspraak tot nu toe nog niet tot toepassing van fraus legis is gekomen, heeft de belastingdienst al meerdere malen geprobeerd fraus legis in stelling te brengen tegen vermeende ongewenste fiscale gevolgen van handeling van belastingplichtigen. Een voorbeeld hiervan is de procedure die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 5 februari 1992 (FED 1992/250). Dit arrest handelde over het ontgaan van BTW over portokosten door een postorderbedrijf dat overeen kwam met de toenmalige PTT dat zij namens en voor rekening van haar afnemers optrad. Op deze wijze werden de door PTT in rekening gebracht kosten als doorlopende post behandeld en drukte geen BTW op de portokosten die onderdeel uitmaken van de prijs die in rekening werd gebracht aan de (veelal) particuliere afnemers van postorderproducten. Hof Den Bosch besliste in deze zaak dat de prestatie van het postorderbedrijf niet kon

worden gesplitst in een prijs voor de bestelde goederen en de portokosten, maar dat sprake was van één prestatie. De belastingplichtige kwam hiertegen in cassatie. In cassatie verwierp de Hoge Raad onder meer het beroep van de belastingdienst op *fraus legis* omdat er geen rekening mee wordt gehouden dat door de wijze van contracteren wel degelijk de contractuele relatie tussen belanghebbende en de PTT enerzijds en belanghebbende en haar klanten anderzijds, wezenlijk was gewijzigd. Het met de gewijzigde juridische structuur beoogde rechtsgevolg kan niet in strijd worden geacht met doel en strekking van de wet alleen omdat daardoor de vrijstelling voor de vervoersdiensten van de PTT behouden blijft.

Voor de mogelijke toepasbaarheid van *fraus legis* op Nederlandse BTW-zaken is het arrest van de Hoge Raad van 16 september 1992 (BNB 1993/223) van groot belang. In deze zaak werd *fraus legis* gesteld door de belastingdienst in verband met een wijziging in een contractuele relatie. Een stichting leverde de economische eigendom van een kantoorpand aan een dochteronderneming om daarna het pand van die dochter, belast met BTW terug te huren. De verkoopprijs van het pand werd niet direct betaald maar omgezet in een lening. De stichting had geen recht op aftrek van voorbelasting voor BTW die drukt op kosten in verband met het pand. In de procedure was aan de orde of de dochter recht had op aftrek van voorbelasting voor deze kosten. In deze procedure bracht de belastingdienst *fraus legis* in stelling. De Hoge Raad oordeelde dat het gebruik van de optie belaste verhuur niet in strijd is met doel en strekking van de wet, bijzondere omstandigheden daargelaten. Deze laatste toevoeging is van belang. Want waarschijnlijk zal onder bijzondere omstandigheden toch sprake kunnen zijn van *fraus legis*. Blijkbaar heeft de Hoge Raad een grens getrokken waar wetsontduiking in de BTW begint, maar is er nog geen zaak aan de Hoge Raad voorgelegd welke die grens overschrijdt.

Een laatste voorbeeld van een BTW-zaak waar *fraus legis* is mislukt is het arrest van de Hoge Raad van 28 april 1999 (BNB 1999/349). Het gaat in deze procedure over een woningcorporatie die optreedt als commanditair vennoot in een CV en een tienjarig recht van vruchtgebruik op nieuwbouwwoningen inbrengt. De Hoge Raad oordeelt hier dat de omstandigheid dat de per saldo aan de fiscus ten goede komende BTW lager is dan in het geval deze rechtshandelingen niet zouden zijn verricht, niet betekent dat in strijd met doel en strekking van de wet is gehandeld. Als gevolg hiervan heeft de woningcorporatie recht op aftrek van voorbelasting.

Uit de voorgaande jurisprudentie volgt weliswaar dat de Hoge Raad wetsontduiking niet snel van toepassing acht in BTW-zaken, maar dat de werking van dit beginsel ook niet is uitgesloten. In het vervolg van dit artikel zullen wij ingaan op recente ontwikkelingen op het gebied van de Europese jurisprudentie over wetsontduiking of misbruik van recht.

Misbruik van recht in EU-perspectief

Op basis van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten aan de Europese Raad toestemming vragen om de nationale BTW-wetgeving zodanig aan te passen dat bepaalde vormen van belastingfraude of ontwijking kunnen worden voorkomen. In het verleden is deze toestemming door Nederland gevraagd en verkregen voor het bestrijden van misbruik van de optie belaste verhuur door ondernemers met een zeer beperkt recht op aftrek van voorbelasting (stadhuisconstructies). Recent is nog toestemming gevraagd en gekregen voor de wetwijziging ter bestrijding van constructies met roerende zaken. Het is naar wij begrijpen de bedoeling dat deze wetwijziging op korte termijn wordt ingevoerd, hoewel het de laatste tijd aardig stil is van de kant van onze wetgever.

Naast dit misbruik dat door de lidstaten met wetgeving kan worden bestreden is er ook een Europees rechtsbeginsel ter bestrijding van wetsmisbruik, het beginsel van misbruik van recht. Dit beginsel komt naar voren in arresten van het EU-Hof van Justitie.

De voorwaarden die het EU-Hof verbindt aan de toepassing van het beginsel van misbruik van recht zijn tweeledig en vormgegeven in het arrest *Emsland-Stärke* van 14 december 2000 (zaak C-110/99). Dit arrest handelt over het uit- en weder invoeren van goederen uitsluitend met het doel om van EU-exportsubsidies te profiteren. In dit arrest dat uitvoeriger wordt beschreven in de eerdergenoemde bijdrage in BTW-bulletin 2003, nr. 12, concludeert het EU-Hof dat van rechtsmisbruik sprake is wanneer aan twee criteria is voldaan, te weten een objectief element en een subjectief element. Volgens het hof moet in de eerste plaats worden voldaan aan de objectieve omstandigheid dat als de gemeenschapsregeling op normale wijze zou worden toegepast, het doel van de regeling niet zou worden bereikt. In de tweede plaats moet een subjectief element aanwezig zijn in die zin dat de belanghebbende uitsluitend het doel heeft voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat.

Het EU-Hof heeft op 21 februari 2006 een aantal arresten gewezen in een drietal Britse zaken waarin ondernemers hadden getracht hun BTW-druk te verlagen. De zaken betroffen de ondernemers *Halifax plc* (*Halifax*, zaak C-255/02), *University of Huddersfield Higher Education Corporation* (*Huddersfield*, zaak C-223/03) en *BUPA Hospitals Ltd* (*BUPA*, zaak C-419/02). *Halifax*, een bank en *University of Huddersfield* wilden nieuwe gebouwen laten bouwen, maar omdat zij merendeels van BTW vrijgestelde leveringen en diensten verrichtten, zouden zij slechts een klein deel van de in rekening gebrachte BTW terug kunnen vragen van de Britse belastingdienst. De bank en de universiteit zetten echter een constructie op, waardoor zij

via een aantal transacties met andere organisaties, toch bijna alle voorbelasting in aftrek konden brengen.

In de zaak van BUPA ging het om een ziekenhuisketen die verzag dat door een aankomende wetwijziging het (in het VK destijds bestaande) aftrekrecht bij de inkoop van medicijnen en protheses zou verdwijnen. Met andere ondernemingen van dezelfde groep sloot de keten veel overeenkomsten voor de toekomstige levering van deze goederen. Via vooruitbetalingen behield hij nog lange tijd het recht op aftrek van BTW en pas na de wetwijziging werden de goederen aan de afnemers geleverd.

Aan alle drie de ondernemingen wordt de aftrek van BTW geweigerd. De ondernemers zijn hiertegen in beroep gekomen en in de drie procedures zijn door de Britse rechters prejudiciële vragen aan het EU-Hof gesteld. In geschil was vooral de vraag of in de betrokken omstandigheden de transacties voor BTW-doeleinden moeten worden aangemerkt als leveringen die door of voor de deelnemers zijn verricht in het kader van hun economische activiteiten. Daarnaast wordt de vraag voorgelegd of het leerstuk van rechtsmisbruik tot gevolg heeft dat de betrokken partijen bij het aangaan van de hiervoor genoemde transacties geen recht hebben op teruggaaf of kwijtschelding van de voorbelasting.

Arresten Halifax en University of Huddersfield

In de zaken van Halifax en University of Huddersfield oordeelt het hof dat begrippen uit de Zesde richtlijn zoals 'levering van goederen', 'dienstverrichtingen', 'belastingplichtige' en 'economische activiteit', alle een objectief karakter hebben en onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen worden gehanteerd. Of bijvoorbeeld het behalen van een belastingvoordeel het enige doel is, is niet van belang. Bijgevolg zijn handelingen zoals leveringen van goederen of het verrichten van diensten een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn, zelfs wanneer ze zijn verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder enig ander economisch doel.

Echter, het beginsel van het verbod van misbruik geldt volgens het EU-Hof ook op het gebied van de BTW. Ingeval van misbruik, bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting. Het hof stelt vast dat sprake is van misbruik als twee omstandigheden van toepassing zijn:

- 1 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, leiden ertoe dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend; en
- 2 uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

Deze voorwaarden zijn overigens nagenoeg gelijk aan de voorwaarden die aan ons nationale leerstuk over fraud legis worden gesteld. Het EU-Hof vervolgt met een verwijzing naar de conclusie van A-G Poiares Maduro in deze zaak waarin deze aangeeft dat het verbod van onrechtmatige praktijken niet geldt wanneer voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen. Het hof geeft tevens aan wat de consequenties zijn wanneer misbruik wordt vastgesteld. In dat geval moeten namelijk de verrichte misbruiktransacties worden geherdefinieerd zodat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen. Hierbij dienen de lidstaten alle betaalde belasting die elders in de structuur is betaald ter verkrijging van het recht op aftrek van voorbelasting terug te geven.

Verder oordeelt het hof dat de vaststelling van misbruik niet moet leiden tot het opleggen van een sanctie. Voor het opleggen van een boete moet immers een beboetbaar feit aanwezig zijn. Hiervoor dient een duidelijke en ondubbelzinnige rechtsgrondslag te zijn, die hier uiteraard niet aanwezig is. Het enige gevolg van de vaststelling van misbruik is een verplichting tot terugbetaling van de voorbelasting die ten onrechte geheel of ten dele in aftrek is gebracht. Deze vaststelling van het Hof van Justitie is voor de praktijk ook van belang: er is dus geen boeterisico bij het opzetten van een BTW-structuur.

BUPA-Arrest

In de zaak van BUPA komt het hof niet aan misbruik van recht toe. Het hof oordeelt hier dat onder de gegeven omstandigheden in deze zaak geen sprake was van vooruitbetalingen die konden leiden tot een belastbaar feit voor de BTW. De reden hiervan was van technische aard omdat op het moment van vooruitbetalen de inhoud van de onderliggende transacties nog niet zeker was. Het concept van verschuldigheid van BTW bij vooruitbetalingen is hierbij overigens niet als 'misbruik' aangemerkt.

De Zesde richtlijn merkt als belastbaar feit aan het moment van leveren van de prestatie terwijl deze in drie gevallen na dit moment kan plaatsvinden, te weten bij uitreiking van de factuur, bij ontvangst van de prijs, of, wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit. BUPA wilde

gebruikmaken van een uitzondering op basis waarvan de BTW bij vooruitbetalingen verschuldigd wordt zonder dat de levering heeft plaatsgevonden of de dienst is verricht. Voor het verschuldigd worden van BTW bij vooruitbetalingen, moeten alle relevante elementen van de toekomstige levering al bekend zijn, en moeten de goederen of de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig zijn omschreven. Dit was echter niet het geval bij BUPA.

Praktische implicaties van deze zaken

De arresten in de zaken van Halifax en University of Huddersfield hebben onzes inziens tot gevolg dat de Nederlandse rechter 'onze fraus legis' dient uit te leggen overeenkomstig het EU-begrip 'misbruik van recht'. Gelet op de eerdergenoemde criteria van beide beginselen lijken deze naar onze mening weinig van elkaar af te wijken. Wat nu precies als 'misbruik' moet worden gedefinieerd komt niet duidelijk naar voren in de arresten van het EG-Hof. Met 'Transacties die niet zijn verricht in het kader van nominale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen' kunnen belastingplichtigen en de belastingdienst nog vele kanten op.

Gevolgen voor lopende zaken over ziekenhuisconstructies?

De impact van deze zaken op de Nederlandse rechtspraak zal snel blijken gelet op het flinke aantal in afwachting van de uitkomst van deze procedures door de Hoge Raad en gerechtshoven aangehouden zaken. De behandeling van deze zaken zal nu worden voortgezet. Een voorbeeld hiervan zijn de ziekenhuisleasezaken waarin A-G Wattel 11 december 2002 (V-N 2003/15.24) conclusie heeft genomen. Moeten de ziekenhuizen in deze zaken nu voor hun positie in deze arresten vrezen? Het gaat om ziekenhuizen die medische apparatuur willen aanschaffen maar opzien tegen de BTW die op een dergelijke aanschaf drukt. Om deze reden kiezen zij ervoor de apparatuur te huren. Een leasemaatschappij biedt tegen een vergoeding van afsluitprovisie en managementfee een oplossing aan. De leasemaatschappij richt een special purpose company (SPC) op die de apparatuur aankoopt en in lease geeft aan het ziekenhuis van roerende ziekenhuisapparatuur. Het ziekenhuis leent het benodigde geld aan de SPC. De lease loopt tien jaar ongeacht de technische en economische levensduur van de apparatuur. De eerste vier jaar na aanschaf wordt een tiende van de aankoopprijs met BTW berekend, zodat SPC direct recht op aftrek heeft. Na afloop van het vierde jaar na aanschaf wordt de macht om als eigenaar over de apparatuur te beschikken overgedragen aan het ziekenhuis door overdracht van de aandelen. Hierna wordt een fiscale eenheid gevormd of vindt een juridische fusie plaats.

Kan nu in deze zaken worden geoordeeld dat sprake is van misbruik van recht? Heeft een ziekenhuis wel of geen keuze tussen het aangaan van de huurovereenkomst of het aankopen van medische apparatuur? Dat zijn vragen die aan de orde komen. In veel gevallen wordt BTW vooral ontgaan door het vormen van een fiscale eenheid voor de BTW. Wanneer een fiscale eenheid wordt gevormd vinden interne prestaties buiten het toepassingsbereik van de BTW plaats, maar is dat in dit geval in strijd met doel en strekking van de wet? Gelet op de jurisprudentie over de optie belaste verhuur in verband met fraus legis lijkt dit niet zo te zijn. Bovendien hebben de lidstaten op grond van de Zesde richtlijn de mogelijkheid voorwaarden te stellen aan het vormen van een fiscale eenheid. Hiervan heeft Nederland in tegenstelling tot bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk geen gebruikgemaakt. Een vraag van cassatietechnische aard is of het misbruikbeginsel nog door de Hoge Raad kan worden getoetst als de belastingdienst die stelling niet al voor het hof heeft betrokken. Reden daarvan is dat rechtsbeginselen net als algemene beginselen van behoorlijk bestuur niet voor het eerst bij beroep in cassatie aan de orde kunnen worden gesteld.

Conclusie en slotopmerkingen

Wij concluderen voorzichtig dat de gevolgen voor de Nederlandse rechtspraak op het gebied van fraus legis beperkt kunnen zijn. De voorwaarden die het Hof van Justitie stelt aan de toepassing van het Europese fraus legis komen overeen met de voorwaarden die de Hoge Raad in het verleden heeft gesteld aan het nationale begrip fraus legis. Ook hebben wij niet de indruk dat de Hoge Raad in de in het verleden behandelde zaken, zoals bij de structuren met onroerende zaken, de voorwaarden van fraus legis te beperkt heeft toegepast. Het ging in die zaken om onder meer het BTW-voordeel dat kan worden behaald bij het huren van zaken in plaats van deze te kopen. Een dergelijke keuzevrijheid zal ook met de richting die het Hof van Justitie geeft in de toekomst niet tot toepassing van fraus legis leiden. In de in afwachting van de Halifax-beslissing aangehouden ziekenhuisleasezaken achten wij misbruik van recht niet op zijn plaats, gezien de hiervoor genoemde keuzevrijheid en de ruime werking van een fiscale eenheid in Nederland.

Vooralsnog gaan wij er vanuit dat de Hoge Raad de voorzichtige lijn die al lange tijd wordt gevolgd ten aanzien van fraus legis voortzet en misbruik van recht derhalve niet op grote schaal zal toepassen. Het wachten is op iemand die het 'echt te bont maakt'.

Voetnoten

[*]

Roelof Vos en Paul Bakker zijn beiden werkzaam als belastingadviseur bij Deloitte in Amsterdam.

[**]

Roelof Vos en Paul Bakker zijn beiden werkzaam als belastingadviseur bij Deloitte in Amsterdam.