

BTW-bulletin 2022/78

Het neutraliteitsbeginsel voor de btw 'In The Mix'

Mr. R. Vos, datum 24-10-2022

Datum	24-10-2022
Auteur	Mr. R. Vos ^[1]
JCDI	JCDI:ADS673404:1
Vakgebied(en)	Belastingrecht algemeen (V)

Het HvJ heeft het beginsel van de fiscale neutraliteit inmiddels al in 383 arresten getoetst aldus M.E. van Hilten in het liber amicorum *Btw beschouwd* ter gelegenheid van de pensionering van Jan Sanders van Hof Den Haag in 2021. Ruim de helft van deze arresten is in de afgelopen tien jaar geweest. De fiscale neutraliteit wordt dus regelmatig ten tonele gebracht in btw-procedures. Hoe relevant is dit beginsel nu eigenlijk?

In *BTW-bulletin* heb ik samen met Jeronimus al eerder aandacht besteed aan dit onderwerp, zie *BTW-bulletin* 2018/80. In deze bijdrage schets ik de actuele stand van zaken. Zoals met veel beginselen ligt de toepassing van de btw-neutraliteit best genuanceerd. De btw-neutraliteit gaat 'In The Mix' naar de bekende jaarlijkse 'In The Mix'-en van dj Ben Liebrand. In de blender dus van het HvJ tezamen met wetgeving en andere beginselen en zo wikt en weegt onze Europese btw-rechter richting een beslissing.

Wat eraan voorafging tot 2022

In de Considerans van de Btw-Richtlijn is bepaald dat de belasting zo algemeen mogelijk moet worden geheven om de grootste mate van eenvoud en neutraliteit te krijgen. Een interne markt veronderstelt dat in de lidstaten wetgevingen worden toegepast die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Op soortgelijke goederen en diensten dient dezelfde belastingdruk te rusten ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen. Het begrip belastingplichtige moet zodanig worden gedefinieerd dat de lidstaten, om een betere belastingneutraliteit te waarborgen, in staat worden gesteld hieronder personen te laten vallen die incidenteel handelingen verrichten. En de door de lidstaten gehanteerde tarieven moeten de normale aftrek van voorbelasting mogelijk maken om de btw-neutraliteit te waarborgen.

Het HvJ hanteert het begrip fiscale neutraliteit niet alleen in situaties waarin verhoudingen tussen belastingplichtigen centraal staan ('uitwendige neutraliteit'), maar ook in gevallen waarin de belastingplichtige zelf hinder ondervindt ('inwendige neutraliteit'), gevallen waarin cumulatie dreigt te ontstaan of omdat btw niet aftrekbaar is. Een voorbeeld van interne neutraliteit is het Rompelman-arrest van het HvJ van 14 februari 1985 (268/83, ECLI:EU:C:1985:74). In dit arrest heeft het hof beslist dat het beginsel van de neutraliteit van de btw vereist dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve van de onderneming als economische activiteiten worden aangemerkt. Het HvJ gebruikt overigens altijd de term 'fiscale neutraliteit' voor alle hiervoor genoemde verschijningsvormen.

In het Turn- und Sportunion Waldburg-arrest van 12 januari 2006 (C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22) heeft het hof beslist dat het beginsel van de fiscale neutraliteit verlangt dat soortgelijke diensten die met elkaar concurreren, voor de btw gelijkelijk worden behandeld.

In het Marks & Spencer-arrest van 10 april 2008 (C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211) bepaalde het hof dat een belastingplichtige zich in een voorkomend geval rechtstreeks kan beroepen op het neutraliteitsbeginsel als een nationale bepaling in strijd daarmee wordt geacht.

In het arrest van het hof in de zaak Senatax van 15 september 2016 (C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691) kwam aan de orde of inkoopfacturen waarop het btw-identificatienummer in eerste ontbreekt maar die nadien worden hersteld, alsnog voor aftrek van voorbelasting in aanmerking komen. De Duitse Belastingdienst vond van niet. Het HvJ oordeelde dat het aftrekrecht een basisbeginsel is van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Doel van de aftrekregeling is de ondernemer te ontlasten van de door zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het btw-stelsel waarborgt een neutrale fiscale belasting van alle economische doelstellingen of resultaten van deze activiteiten. Het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit eist dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan als de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld. Dat geldt ook als een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden. Daaronder valt het ontbreken van het btw-identificatienummer en als dat nadien wordt hersteld, mag de aftrek volgens het HvJ niet worden geweigerd.

De bestrijding van fraude staat hoog op de agenda en de prioriteit daarvan komt ook tot uitdrukking in de rechtspraak van het HvJ. Gaat dat boven de toepassing van het neutraliteitsbeginsel? Op grond van art. 273 Btw-richtlijn kunnen lidstaten maatregelen nemen om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen, onder voorwaarde dat zij niet verder gaan dan strikt noodzakelijk en geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit. Met andere woorden: ook ingeval van btw-fraude wordt de btw-neutraliteit niet geheel uit het oog verloren. Het hof verwijst daarbij ook naar een arrest van 9 juli 2015, te weten: Salomie en Oltean (C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454).

Ook de OECD bemoeit zich met de neutraliteit van de btw. De OECD maakt in de Guidelines van zowel 2011 als 2016 het welbekende onderscheid tussen interne en externe neutraliteit.

Voor wat betreft interne neutraliteit komen daarbij een drietal punten naar voren:

- 1 btw hoort niet op de ondernemer te drukken en de (inkoop-)btw dient de ondernemer terug te kunnen krijgen dan wel in aftrek te kunnen brengen;
- 2 ondernemingen die soortgelijke transacties verrichten worden op dezelfde manier behandeld voor de btw;
- 3 btw-regels dienen zo te worden 'geframed' dat ze ondernemersbeslissingen niet primair beïnvloeden.

Over de externe neutraliteit merkt de OECD als eerste op dat in het buitenland gevestigde ondernemers niet worden bevoor- of benadeeld ten opzichte van lokale ondernemers. Ten tweede horen in het buitenland gevestigde ondernemers niet met disproportionele of onbehoorlijke ('inappropriate') administratieve lasten te worden geconfronteerd.

Het neutraliteitsbeginsel is volgens het HvJ geen regel van primair EU-recht waarin bijvoorbeeld de geldigheid van een verlaagd tarief kan worden getoetst, maar een uitleggingsbeginsel dat moet worden toegepast tezamen met het beginsel dat verlaagde tarieven strikt moeten worden uitgelegd (Deutsche Bank, 19 juli 2012, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484 en Oxycure, 9 maart 2017, C-573-15, ECLI:EU:C:2017:189).

Van Hilten vraagt zich in *Btw beschouwd* af of de btw-neutraliteit een panacee - een wondermiddel - is geworden voor het oplossen van btw-vraagstukken waarin de gelijke behandeling van prestaties of het ontlasten van ondernemers aan de orde is. Van Hilten beantwoordt die vraag ontkennend want al die - volgens haar tot vervelends toe herhaalde - overwegingen over het beginsel van de fiscale neutraliteit laten zien dat het HvJ niet alleen de techniek van de btw in aanmerking neemt, maar zich ook rekenschap geeft van het rechtskarakter van die belasting. Dit hof hanteert fiscale neutraliteit vooral als steunargument bij het beantwoorden van prejudiciële vragen, ook al is dat soms als opmaat tot verrassende uitspraken zoals Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & KG (20 december 2017, C-462/16, ECLI:EU:2017:1006) en zij constateert dat er ook met in aanmerkingneming van dat beginsel soms niets te neutraliseren blijkt omdat een vrijstelling zoals in Kaplan International Colleges UK (18 november 2020, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934) nu

eenmaal neutraliteitsverstoring werkt, net als de aanschaf buiten de hoedanigheid van ondernemer van een nadien zakelijk gebruikt investeringsgoed zoals in Gmina Ryjewo (25 juli 2018, C-140/17; ECLI:EU:C; 2018:595).

Actuele ontwikkelingen in 2022

Intussen wordt ook in 2022 vrolijk verder geprocedeerd over de fiscale neutraliteit.

In het 'B AG'-arrest van het HvJ van 3 februari 2022 (C-515/20, ECLI:EU:C:2022:73) betrof het de toepassing van het verlaagde btw-tarief op de levering van houtsnippers. Aan het HvJ is de vraag voorgelegd of het beginsel van de fiscale neutraliteit zich verzet tegen de toepassing van verschillende tarieven op verschillende vormen van brandhout. Mag een lidstaat houtsnippers uitzonderen van brandhout? Allereerst oordeelt het hof dat verlaagde tarieven strikt moeten worden uitgelegd. In de Btw-richtlijn is in de mogelijkheid voorzien om bij wijze van uitzondering en als overgangsregeling een verlaagd btw-tarief toe te passen op leveringen van onder meer brandhout. Derhalve hebben de lidstaten volgens het hof de mogelijkheid dat verlaagde tarief te beperken tot slechts een deel van die leveringen. Het is aan de lidstaten in hun nationale wetgeving in beperkte mate en dus op selectieve wijze te bepalen voor welke leveringen van brandhout het verlaagde tarief van toepassing is. Wel dient daarbij het beginsel van de neutraliteit te worden geëerbiedigd (Dyrektor Ixby Administracji Skarbowej w Katowicach, 22 april 2021, C-703/19, ECLI:EU:C:2021:314). Dit beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen en diensten die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (Phantasialand, 9 september 2021, C-406/20, ECLI:EU:C:2021:720). Volgens vaste rechtspraak dient bij de beantwoording van de vraag of goederen of diensten soortgelijk zijn, voornamelijk rekening te worden gehouden met het oogpunt van de gemiddelde consument. Goederen of diensten zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen - waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is - en wanneer de bestaande verschillen de beslissing van de gemiddelde consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken niet aanmerkelijk beïnvloeden. Met andere woorden: onderzocht moet worden of de goederen of diensten onderling verwisselbaar zijn. In dat geval kan de toepassing van verschillende btw-tarieven immers van invloed zijn op de keuze van de consument, hetgeen schending van het beginsel van fiscale neutraliteit kan opleveren. Het is aan de verwijzende nationale rechter om concreet na te gaan of houtsnippers uit het oogpunt van de gemiddelde consument verwisselbaar zijn met andere vormen van brandhout. Geen duidelijkheid maar terugverwijzing naar de nationale rechter.

Het HvJ heeft in de ARVI-zaak (30 juni 2022, C-56/21, ECLI:EU:C:2022:509, zie ook M.D.J. van der Wulp, 'De Nederlandse voorwaarden voor de optie voor belaste levering: neutraal en evenredig?', *BtwBrief* 2022/55) de vraag voorgelegd gekregen of de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid zich verzetten tegen de nationale btw-wetgeving van Litouwen, waarin de keuze te kunnen opteren voor belaste levering van onroerend goed afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat de afnemer bij het sluiten van de transactie beschikte over een btw-identificatienummer. De nationale wetgever heeft op grond van art. 138 Btw-richtlijn de mogelijkheid om de omvang van het recht om te kunnen opteren te beperken of af te schaffen.

De lidstaten hebben dan ook een ruime beoordelingsmarge en vrijheid bij het wel of niet toekennen van de mogelijkheid te kiezen voor belaste levering. Wel horen de lidstaten daarbij de doelstellingen en de beginselen van de Btw-richtlijn te eerbiedigen, met name het beginsel van fiscale neutraliteit en de noodzaak van een juiste, eenvoudige en uniforme toepassing van vrijstellingen. In de visie van het HvJ is in deze kwestie geen verschil in behandeling tussen soortgelijke en met elkaar concurrerende handelingen. De voorwaarden om te kunnen opteren gelden ongeacht hoedanigheid of rechtsvorm. Voor iedereen geldt als voorwaarde dat je voor de btw als belastingplichtige bent geregistreerd op het moment van levering van het onroerend goed. Ook is volgens het hof geen sprake van schending van het doeltreffendheids- en evenredigheidsbeginsel.

In het arrest 'X' van 7 juli 2022 (C-194/21, ECLI:EU:C:2022:535) oordeelde het hof dat het neutraliteitsbeginsel een grondbeginsel vormt van het door de Uniewetgever ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. Het hof verwijst naar een eerder arrest van 17 september 2020 (Stichting Schoonzicht, C-791/18,

ECLI:EU:C:2020:731, punt 26). Het beginsel van fiscale neutraliteit is echter geen regel van primair recht, maar een uitleggingsbeginsel dat samen met andere beginselen moet worden toegepast, waaronder het rechtzekerheidsbeginsel. In deze zaak heeft het beginsel van fiscale neutraliteit niet tot gevolg dat een belastingplichtige die geen gebruik heeft gemaakt van het recht op aftrek voor het verstrijken van een vervaltermijn, en dit recht dus heeft verloren, de mogelijkheid krijgt dit verzuim te corrigeren. Nieuwenhuizen gaat in *BTW-bulletin 2022/79* in dit nummer nog verder uitgebreid in op deze Nederlandse zaak.

Het neutraliteitsbeginsel nader beschouwd

Gezien de stroom aan uitspraken van het HvJ is in elk geval helder dat het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol speelt in btw-geschillen.

Die stroom is op gang gekomen nadat het HvJ jaren geleden al heeft uitgemaakt dat een belastingplichtige een rechtstreeks beroep kan doen op de btw-neutraliteit.

Om een geslaagd beroep te kunnen doen op het neutraliteitsbeginsel zijn op grond van de hiervoor genoemde uitspraken van het HvJ wel nogal wat hobbels te nemen. Dat leert de EU-rechtspraak ons ook.

Betreft het geschil de toepassing van bijvoorbeeld het verlaagde btw-tarief of een btw-vrijstelling dan geldt als eerste dat de voorwaarden strikt dienen te worden uitgelegd. Hierin zie je dus al een behoorlijke vrijheid van lidstaten om te mogen afwijken en in zoverre soms al dat een beroep op het neutraliteitsbeginsel daardoor strandt.

Ook is het de nationale rechter die in principe bepaalt of sprake is van soortgelijke prestaties. Immers, daarvoor is feitenonderzoek nodig in combinatie met een juridische beoordeling daarvan en dat past niet bij een Europese rechter die slechts uitleg dient te geven over bepaalde rechtsvragen. Het is hier de nationale rechter die met een strikte uitleg van wat soortgelijk is de werking van het neutraliteitsbeginsel nogal beperkt kan houden.

Het neutraliteitsbeginsel is volgens het HvJ geen primair EU-recht maar een uitleggingsbeginsel. Van Hilten noemt het een steunargument. Het HvJ mixt de btw-neutraliteit met andere beginselen zoals het gelijkheids-, doeltreffendheids-, rechtzekerheids- en evenredigheidsbeginsel. Vooral het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel leunen dicht tegen het neutraliteitsbeginsel aan. Bij een beroep op het neutraliteitsbeginsel doen procesdeelnemers er dan ook verstandig aan dit beginsel in (onderlinge) samenhang met de andere beginselen goed voor het voetlicht van de rechter te brengen.

Conclusie en slotopmerkingen

Het neutraliteitsbeginsel is een van de fundamenten van ons btw-systeem. Niet voor niets is dit beginsel in de considerans van de Btw-richtlijn opgenomen. Er is ook meer aandacht aan besteed in de huidige Btw-richtlijn dan in de 'oude' voorafgaande richtlijnen. Een definitie van wat het inhoudt vind je in de Btw-richtlijn niet terug. Wel vormt de neutraliteit een van de fundamenten van ons btw-systeem in de EU. De btw-regelgeving dient simpelweg neutraal te zijn. We moeten het bij de invulling van btw-neutraliteit verder doen met de rechtspraak van het HvJ alsook de invulling die de nationale rechter eraan geeft. Omdat de neutraliteit veelvuldig in stelling wordt gebracht, hebben we inmiddels redelijk inzicht gekregen in de visie van het HvJ. Het hof koppelt de term uitleggingsbeginsel aan de btw-neutraliteit. De btw-regelgeving dient btw-neutraal te worden uitgelegd. Het hof maakt ook de combinatie met andere beginselen zoals het gelijkheidsbeginsel of heretiketteert naar het gelijkheidsbeginsel. Met een zelfstandig beroep op het neutraliteitsbeginsel alleen kom je niet ver bij de rechter. Het argument loopt mee in de mix met overige dragende stellingen richting het finale btw-oordeel dat - door de rechter - in een btw-procedure wordt geveld.

Voetnoten

Link: <https://new.navigator.nl/document/idpassc1e359d9cff14efcb315fdb4254e594f>

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 07.11.2022. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

[1] Mr. R. Vos is werkzaam als advocaat bij Hertoghs advocaten in Amsterdam en is docent bij de afdeling belastingrecht van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Leiden.