#411 Hallo allemaal: misbruik van recht in de btw [1]

Sinds de uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak Halifax (2006) is het leerstuk van misbruik van recht verankerd in de btw. Kiezen voor de meest fiscaal gunstige weg mag maar misbruik niet. In de afgelopen jaren heeft de Belastingdienst misbruik van recht in stelling gebracht bij het uitdividenden van auto’s door een BV aan haar DGA tegen een (zeer) lage prijs. Soms succesvol voor de inspecteur, soms wint de belastingplichtige tot nu toe. In een eerdere HB[2] hebben wij al aandacht besteed aan een succesvolle misbruik van recht actie van de inspecteur bij het uitdividenden van auto’s. Recent heeft Hof Arnhem-Leeuwarden tot misbruik geoordeeld in een ‘kunstmatige’ constructie met een Jersey-vennootschap. Wanneer loopt een btw-plichtige in de val van misbruik van recht?

Leerstuk van misbruik van recht

Het leerstuk van misbruik van recht is door het Hof van Justitie in het Halifax-arrest[3] stevig neergezet. Het Hof bepaalde dat handelingen die voldoen aan de objectieve criteria van de btw-richtlijn in beginsel belastbaar zijn, zelfs als zij uitsluitend zijn verricht om een belastingvoordeel te behalen. De belastingplichtige mag kiezen voor de meest gunstige weg, mits geen sprake is van misbruik van recht. Misbruik van recht is aan de orde als transacties in strijd met doel en strekking van de wet een belastingvoordeel opleveren. Als het wezenlijke doel van de transacties het verkrijgen van dat voordeel is, kan het recht op aftrek van voorbelasting

worden geweigerd. Het Hof formuleerde hiervoor een tweedelige toets:

De transacties moeten, ondanks formele naleving van de wet, leiden tot een belastingvoordeel die in strijd is met het doel van de btw-regels

Uit objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de transacties is het verkrijgen van dat voordeel.

In geval van misbruik moeten de verrichte transacties zodanig worden herzien dat de situatie wordt hersteld zoals die zou zijn geweest zonder de transacties die het misbruik vormen.
In Wheald Leasing[4] bevestigde het Hof van Justitie dat het kiezen van een fiscaal voordelige structuur op zichzelf geen misbruik oplevert. Een belastingplichtige mag zijn activiteiten zo structureren dat de belastingdruk wordt beperkt, zolang de contractvoorwaarden marktconform zijn en de constructie niet uitsluitend is opgezet om een belastingvoordeel te behalen. Alleen als sprake is van een zuiver kunstmatige constructie zonder economische realiteit, is sprake van misbruik van recht. En de bewijslast daarvan ligt bij de inspecteur. Misbruik van recht is niet snel van toepassing: het geldt voor de echte ‘btw-wegmisbruikers’. Alleen voor uitzonderlijke situaties dus.
Een ander punt belangrijk punt is dat het Hof van Justitie op 18 december 2017 in de zaak-Italmoda[5] verduidelijkt dat een belastingplichtige het recht op btw-aftrek, toepassing van het nultarief of teruggaaf kan verliezen indien objectief wordt vastgesteld dat sprake is van misbruik van recht. Deze maatregel geldt zelfs als de nationale wetgeving hier niet expliciet in voorziet. Het Hof beschouwt de weigering van deze rechten niet als een sanctie, maar als een gevolg van het niet voldoen aan de voorwaarden van de btw-richtlijn
‘Uitdividenden’ van een auto door de BV aan haar DGA
De verkoop van een auto door een Nederlandse besloten vennootschap (BV) aan haar directeur-grootaandeelhouder (DGA) is een gangbare transactie, maar kan complexe btw-vraagstukken oproepen. Centraal staat de vraag of btw kan worden berekend over de daadwerkelijk betaalde prijs (subjectieve maatstaf) of over de marktwaarde (objectieve

maatstaf). Een rechtbank en twee gerechtshoven hebben zich recent beziggehouden met deze vraag[6].

Rechtbank Noord-Nederland van 12 september 2024[7]: subjectieve maatstaf, geen misbruik

In de uitspraak van Rechtbank Noord-Nederland van 12 september 2024 stond de verkoop van een auto door een BV aan haar DGA centraal, waarbij de factuurprijs (€ 2.250) aanzienlijk lager was dan de marktwaarde (€ 25.000). De inspecteur stelde primair dat geen sprake was van een levering onder bezwarende titel, subsidiair dat sprake was van misbruik van recht, en meer subsidiair dat het verschil een verkapt dividend was dat tot de maatstaf van heffing behoorde.

De rechtbank oordeelde dat sprake was van een levering onder bezwarende titel: de auto is daadwerkelijk verkocht en geleverd, en de factuurprijs is betaald. Dat de prijs lager is dan de marktwaarde, doet niet af aan het rechtstreekse verband tussen de prestatie en de tegenprestatie. Ook het feit dat de lage prijs mogelijk is door de aandeelhoudersrelatie en is ingegeven door btw-besparing, maakt dit niet anders.

Ten aanzien van misbruik van recht overwoog de rechtbank dat het oogmerk van belastingbesparing pas relevant is als sprake is van een samenstel van transacties dat in strijd met doel en strekking van de wet een belastingvoordeel oplevert, en het wezenlijke doel daarvan het verkrijgen van dat voordeel is. In casu was de verkoop mede ingegeven door niet-fiscale motieven (afschrijving, bijtelling), en was het besparen van btw niet het wezenlijke doel. Er was dus geen sprake van misbruik van recht. Ook het verkapte dividend werd niet tot de maatstaf van heffing gerekend, omdat het rechtstreekse verband met de levering ontbrak.

Hof Amsterdam van 19 december 2024[8]: herhaalde lage prijs, misbruik van recht

In de zaak die leidde tot de uitspraak van Hof Amsterdam van 19 december 2024, was sprake van een fiscale eenheid voor de btw die in meerdere jaren luxe auto’s aankocht en deze telkens voor een abnormaal lage prijs (€ 15.000) aan de DGA verkocht, terwijl de marktwaarde tot € 90.000 bedroeg. De inspecteur stelde dat sprake was van misbruik van recht en legde een naheffingsaanslag op.

Het hof oordeelde, onder verwijzing naar het Weald Leasing-arrest[8], dat het hanteren van een

abnormaal lage vergoeding kan leiden tot de bevinding dat sprake is van een zuiver kunstmatige constructie en dus misbruik van recht. Doorslaggevend was dat de constructie herhaaldelijk werd toegepast, dat de DGA structureel werd bevoordeeld, en dat het particuliere eindverbruik nauwelijks werd belast. Het hof corrigeerde de maatstaf van heffing opwaarts tot de marktwaarde en bevestigde de naheffingsaanslag. De vergrijpboete werd vernietigd, omdat de inspecteur zelf had gesteld dat bij misbruik van recht sprake is van een pleitbaar standpunt. Terecht wat ons betreft: bij misbruik wordt de btw weliswaar gecorrigeerd maar voor het opleggen van een vergrijpboete zien wij geen ruimte.

Hof Den Bosch van 29 januari 2025[9]: incidentele lage prijs, geen misbruik

In de uitspraak van Hof ’s-Hertogenbosch van 29 januari 2025 ging het om de verkoop van een auto door een BV aan haar DGA voor € 2.624, terwijl de taxatiewaarde € 29.750 bedroeg. De inspecteur stelde dat sprake was van misbruik van recht en dat het verkapte dividend tot de maatstaf van heffing behoorde.

Het hof oordeelde dat sprake was van een levering onder bezwarende titel, waarbij de subjectieve tegenwaarde (de overeengekomen prijs) leidend is. Een abnormaal lage prijs vormt op zichzelf nog geen misbruik van recht. In deze zaak was slechts sprake van één transactie, zonder samenstel van handelingen of een zuiver kunstmatige constructie. De inspecteur had niet aannemelijk gemaakt dat het wezenlijke doel van de transactie het verkrijgen van een belastingvoordeel was. Het hof bevestigde dat het verkapte dividend niet tot de maatstaf van heffing behoort, omdat het rechtstreekse verband met de levering ontbreekt.

Hof Arnhem-Leeuwarden van 15 april 2025[11]: kunstmatige constructie met Jersey-vennootschap, misbruik van recht

In de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 15 april 2025 stond een internationale structuur centraal waarbij een Zweedse groep via een vennootschap op Jersey (en een vaste inrichting in Nederland) schuldportefeuilles aankocht en beheerde. De Nederlandse vaste inrichting verrichtte diensten aan de Jersey-vennootschap, waarvoor recht op aftrek van btw-voorbelasting werd geclaimd, terwijl op Jersey geen btw verschuldigd was. De inspecteur

stelde dat sprake was van een zuiver kunstmatige constructie, gericht op het behalen van een belastingvoordeel.

Het hof oordeelde dat de contractuele bepalingen niet overeenkwamen met de economische en commerciële realiteit. De feitelijke beslissingsbevoegdheid, het financiële risico en de uitvoering lagen bij de Zweedse moedermaatschappij, terwijl de Jersey-vennootschap slechts op papier als eigenaar fungeerde. Het wezenlijke doel van de structuur was het verkrijgen van een btw-voordeel dat zonder deze kunstmatige constructie niet zou zijn ontstaan. Het hof bevestigde dat sprake was van misbruik van recht en dat het recht op aftrek van voorbelasting moest worden geweigerd. De boetes werden vernietigd vanwege een pleitbaar standpunt.

Praktische implicaties van de rechtspraak tot op heden

Hoewel we nog geen oordeel hebben van onze hoogste rechter de Hoge Raad, kunnen we de navolgende tussenbalans opmaken. Uit deze rechtspraak blijkt dat de grens tussen een fiscaal geoptimaliseerde transactie en misbruik van recht scherp wordt bewaakt. De subjectieve maatstaf van heffing blijft het uitgangspunt, tenzij sprake is van misbruik van recht. Daarbij zijn de volgende factoren van belang:

Herhaalde transacties tegen een abnormaal lage prijs (zoals bij Hof Amsterdam) wijzen eerder op misbruik dan een incidentele transactie (zoals bij Rechtbank Noord-Nederland en Hof ’s-Hertogenbosch).

Niet-fiscale motieven (zoals afschrijving, bijtelling, bedrijfsvoering) kunnen het fiscale motief overheersen, waardoor geen misbruik wordt aangenomen.

Alleen als de constructie zuiver kunstmatig is en het wezenlijke doel het verkrijgen van een belastingvoordeel is, wordt misbruik aangenomen. Dit geldt niet alleen bij auto’s, maar ook bij internationale structuren zoals de Jersey-constructie uit de zaak van Hof Arnhem-Leeuwarden.

Slechts in uitzonderlijke gevallen behoort een verkapt dividend tot de maatstaf van heffing; er moet een direct verband zijn tussen de prestatie en het dividend.

Conclusie misbruik van recht in de btw

Van misbruik is geen sprake wanneer voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen. Het leerstuk van misbruik van recht in de btw is daarmee een ultimum remedium, dat alleen in uitzonderlijke gevallen tot correcties leidt.

De subjectieve maatstaf van heffing blijft het uitgangspunt, tenzij sprake is van een zuiver kunstmatige constructie met als wezenlijk doel het verkrijgen van een belastingvoordeel. Zolang aan de constructie ook andere, zakelijke of commerciële doelen ten grondslag liggen kan de btw-plichtige met succes zich verweren tegen misbruik van recht. De praktijk doet er goed aan alert te zijn op de grenzen van het toelaatbare en transacties zorgvuldig te motiveren en te documenteren.

[1] Hallo allemaal: naar het liedje van Juf Ank in de tv-serie ‘De luizenmoeder’

[2] HB#393 Hof snijdt weg af voor btw-besparing bij het uitdividenden van sportauto

[3] HvJ Halifax EU 21 februari 2006, C-255/02)

[4] HvJ Wheald Leasing HvJ 22 december 2010, C-103/09

[5] HvJ EU Italmoda 18 december 2014, C-131/13)

[6] Zie ook VATabout van 15 april 2025

[7] Rechtbank Noord-Nederland 12 september 2024, ECLI:NL:RBNNE:2024:3540

[8] Hof Amsterdam 19 december 2024, ECLI:NL:GHAMS:2024:3591

[9] HvJ EU Wheald Leasing, 22 december 2010, C-103/09

[10] Hof Den Bosch van 29 januari 2025, ECLI:NL:GHSHE:2025:215

[11] Hof Arnhem-Leeuwarden van 15 april 2025, ECLI:NL:GHARL:2025:2343