

DE TOEKOMST VAN DE BTW

Liber amicorum ter gelegenheid van het emeritaat van prof. Arthur Denie



Kluwer

a Wolters Kluwer business

De toekomst van de btw

DE TOEKOMST VAN DE BTW

Liber amicorum ter gelegenheid van het emeritaat van

prof. Arthur Denie

25 november 2011

ISBN: 978 90 13 09761 0
NUR 826-601

Omslagontwerp: H2R Vormgeving & Communicatie

© 2011 Kluwer, Deventer

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet 1912 jo. Besluit van 27 november 2002, *Stb.* 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht Postbus 3051, 2130 KB Hoofddorp.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever(s) geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor gevolgen hiervan.

Kluwer BV legt de gegevens van abonnees vast voor de uitvoering van de (abonnements)overeenkomst. De gegevens kunnen door Kluwer, of zorgvuldig geselecteerde derden, worden gebruikt om u te informeren over relevante producten en diensten. Indien u hier bezwaar tegen heeft, kunt u contact met ons opnemen.

Op alle uitgaven van Kluwer zijn de algemene leveringsvoorwaarden van toepassing. Deze kunt u lezen op <www.kluwer.nl> of opvragen via telefoonnummer 0570 – 673449.

Abonnementen kunnen op elk moment worden aangegaan voor de duur van minimaal één jaar, te rekenen vanaf het moment van eerste levering. Abonnementen kunnen schriftelijk tot drie maanden voor de aanvang van het nieuwe abonnementsjaar worden opgezegd. Bij niet-tijdige opzegging wordt het abonnement automatisch met een jaar verlengd.

Samenstelling

Dit liber amicorum is uitgereikt op 25 november 2011 ter gelegenheid van het emeritaat van Arthur Denie. Per 1 december 2011 neemt hij afscheid van de Universiteit Maastricht waar hij al twintig jaar als hoogleraar Kost-prijsverhogende belastingen werkzaam is.

Deze bundel omvat spontane bijdragen van velen die in Arthur's lange historie in de btw een rol hebben gespeeld of voor wie Arthur van betekenis was. Als rode draad door deze bundel loopt de toekomst van de btw. Hoewel Arthurs interesses zich ook uitstrekken tot aanverwante gebieden als de rechtsfilosofie en het privaatrecht concentreert deze bundel zich op de fiscaliteit.

Met het vertrek van Arthur zal de universiteit een markante persoonlijkheid moeten missen wiens colleges op vele studenten een onvergetelijke indruk hebben gemaakt. Zij boden een uitdaging om de essentie te ontdekken in de veelal overweldigende hoeveelheid aan informatie en ervaring die Arthur met veel plezier met zijn studenten deelde. Met overgave stortte hij zich in het Maastrichtse systeem van kleinschalig, probleemgestuurd onderwijs; hij ging vol enthousiasme de discussie met studenten en collegae aan. Met hem is een hele generatie btw'ers groot geworden en ook menig generalist heeft het nodige van hem opgepikt.

Deze bundel is mede gerealiseerd dankzij een financiële bijdrage van het Fonds Indirect Tax. De samenstellers danken, mede namens de capaciteitsgroep Belastingrecht, allen die hebben meegewerkt aan de totstandkoming van deze bundel.

Arthur, het ga je goed...

Maastricht, augustus 2011

Mandy Gabriël
Raymond Luja

Voorwoord

Met veel genoegen willen wij als blijk van vriendschap en natuurlijk als blijk van onze grote waardering voor de wijze waarop Arthur Denie op zijn geheel eigen wijze het (fiscale) leven heeft verrijkt en veraangenaamd, ons steentje bijdragen aan deze vriendenbundel. Daarbij zullen we onder meer ingaan op een btw-onderwerp dat Arthur na aan het hart ligt: de btw-heffing van de overheid. Uit onze bijdrage mag blijken dat een belangrijk deel van het gedachtegoed van Arthurs proefschrift bijna een kwart eeuw na dato nog niet aan actualiteit heeft ingeboet. Dat laatste laat ons inziens ook zien dat zijn bijdrage aan de fiscale wetenschap van duurzame aard is.

Arthur Henri Raymond Marie Denie: fiscale orgeldraaier

In WFR 1994/27, 'Minder muziek bij het jubileum van de btw', schrijft Arthur:

‘Het komt wel voor dat een orgeldraaier wordt besteld om voor een bepaalde tijd de open lucht op een bepaalde plek met muziek te vullen’.

Dit artikel en deze fraaie zin zijn kenmerkend voor Arthur als de fiscale orgeldraaier. Gevraagd en ongevraagd heeft hij als erudiete wetenschapper en vakman de fiscale ruimte op zijn geheel eigen onnavolgbare en humoristische wijze met fiscaal proza gevuld. ‘Ter leering ende vermaeck’ wel te verstaan. Een man van uitersten die onverschillig het onderwerp een mening vormt die zijn grondslag vindt in kennis, een sterke hang naar rechtvaardigheid, actief deelneemt aan het debat en niet schroomt om enthousiast zijn mening met een in intensiteit snel toenemend volume aan zijn omgeving mee te delen. De toehoorder soms in verwarring achterlatend.

In zijn Belastingdiensttijd zijn de vakgroepvergaderingen omzetbelasting (regionaal en landelijk) legendarisch waar Arthur de collega's tracht te overtuigen van een fiscaal-juridisch standpunt hetgeen vaak eindigde in bulderend gelach, maar ook wel in enorme opwinding bij in zijn ogen foute beslissingen. Ook schroomde Arthur niet om – bij voorkeur telefonisch – een gloedvol en filosofisch getint betoog van minimaal een half uur te houden met de bedoeling om de adviseur tot inzicht te laten komen waar de grenzen tussen schijn en werkelijkheid vervagen en de fiscale ethiek een beslissende factor wordt. De grens ligt daar waar sprake is van ‘quatsch’. Dat is volstrekt duidelijk. Daarbij haalde Arthur (bijv.) de loop der sterren, de loop van de zon en de maan en de werking van het heelal erbij om aan te tonen, dat een boekjaar echt niet meer kon bedragen dan 12 maanden, en het dus echt niet door de beugel kan om een boekjaar te wijzigen van 12 naar 22 maanden om

meer voorbelasting op een in dat boekjaar aangeschaft pand te ontvangen. De andere – uiteraard foute – uitkomst, is bekend.

Kortom, Arthur – de fiscale musicus of poëet – is in staat geweest moeilijke btw-vraagstukken ten diepste te doorgronden en op poëtische, filosofische of zeer plastische wijze te verwoorden en daarmee velen te inspireren. Ter adstructie twee citaten:

‘Hoofdzaak van de problematiek lijkt te zijn dat de onnatuurlijke taak welke het omzetbelastingrecht zich stelt, namelijk het doorknippen van de kringloop van het maatschappelijke leven, verzwaaard wordt door op het terrein van de overheid te werken met twee scharen, een schaar voor de overheid en een voor het ondernemerschap.’ (proefschrift p. 119).

‘De vraag waar het uiteindelijk om moet gaan is: Welk rechtstreeks verband is sterk genoeg om de BTW te kunnen dragen? Daartoe moeten in de eerste plaats de uiteinden van het verband deugdelijk zijn. Als je daar, bijvoorbeeld als het losse eindjes zijn, niets of niemand aan vast kunt knopen, dan blijft het verband slap liggen en kunnen wij de kracht ervan natuurlijk niet testen’ (WFR 1994/27).

Het feit dat Arthur stellig van mening is dat enige prikkeling het beste uit de gesprekspartners of vergaderdeelnemers haalt en deze tot een beter inzicht zouden kunnen brengen, blijkt al uit de zesde stelling bij zijn proefschrift die luidde: ‘Het douanerecht kan geen onderwerp van fundamenteel fiscaal onderzoek zijn.’

Btw en overheid en wat de toekomst brengen moge

In zijn proefschrift (1987) heeft Arthur zijn licht breed laten schijnen over btw-aspecten die bij de overheid spelen. Blijkens het slotwoord van zijn promotor professor Reugebrink is Arthurs dissertatie tot 403 bladzijden beperkt gebleven dankzij het kleine lettertype van de uitgave. Aan de ene kant bespreekt Arthur de bepaling of en wanneer de overheid optreedt als ondernemer (richtlijn: belastingplichtige) of als overheid. Aan de andere kant is hij ingegaan op problemen die spelen aan de inputzijde bij de overheid. Op dat punt beschikte hij over een scherpe en vooruitziende blik waar hij al zeer geruime tijd voor de introductie van het btw-compensatiefonds concludeert: ‘De huidige belastingdruk op uitbestedingen motiveert de overheid tot eigen beheer en dus tot uitschakeling van bedrijf en beroep. Het neutraliteitsprincipe, indien wij de toepassing ervan zouden uitstrekken tot in de consumentensfeer (bijv. een gemeente bouwt een stadhuis of trekt een verkeersdeskundige aan), is daarom meer gebaat bij een teruggaaf van voorbelasting aan de overheid dan bij een neerslag van voorbelasting als eindheffing bij de overheid’ (p. 360 en 361). Een van de belangrijkste

motieven voor de invoering van het btw-compensatiefonds op 1 januari 2003 betrof het wegnemen van de versturende werking van de omzetbelasting op afwegingen van provincies, gemeenten en plusregio's bij hun niet-ondernemersactiviteiten tussen uitbesteden en inbesteden. Een voordeel van het btw-compensatiefonds is daarbij geweest dat fiscale constructies door gemeenten met negatieve maatschappelijke effecten sterk zijn afgenomen. Dit zal Arthur zeker deugd hebben gedaan. Met betrekking tot de outputzijde is het wettelijke regime voor overheden echter onveranderd. De door Arthur beschreven tweeslachtigheid van de overheid existeert daarmee tot op de dag van vandaag. Op dat punt spelen, ook na de introductie van het btw-compensatiefonds, op een relatief bescheiden schaal nog wel enkele uitvoeringsproblemen waarbij het de vraag is of de overheid belasting moet voldoen of optreedt als overheid. Als voorbeeld noemen we het gehandicaptenvervoer (HR 25 november 2005, nr. 38377, V-N 2005/58.22).

De actualiteitswaarde van het proefschrift van Arthur beperkt zich niet tot Nederland, hetgeen ook wel logisch is binnen de context van de grotendeels geharmoniseerde btw. In een recent rapport van Copenhagen Economics en KPMG AG dat in opdracht van de Europese Commissie is uitgevoerd, wordt de conclusie getrokken dat EU-breed door de btw distorsieproblemen aan de input- en de outputkant van de overheid bestaan.¹ De outputdistorsie wordt veroorzaakt door de relatieve gunstige concurrentiepositie van de overheid doordat geen btw hoeft te worden berekend (volgens de onderzoekers). De acht lidstaten die al een systeem voor de compensatie van niet-afrekbare btw hebben, doen het daarbij overigens best goed; in die lidstaten is de inputdistorsie volgens de onderzoekers weggenomen. Als alle lidstaten de distorsies zouden wegnemen, kan het EU Bruto Binnenlands Product volgens de onderzoekers stijgen met 0,01 tot 0,19% (dat is maximaal 20,9 miljard euro). Als pleitbezorger voor een verdergaande belastingheffing op de overheidsactiviteiten moet het Arthur als muziek in de oren klinken dat de onderzoekers menen dat het meest attractieve model om de distorsies op te lossen het 'full taxation model' is. Dit model kent overigens weer een aantal varianten en mitsen en maren. Kern is dat overheden volledig in de btw-heffing worden betrokken en volledig recht op aftrek krijgen. Btw-compensatiefondsen kunnen worden afgeschaft met het dienovereenkomstige voordeel van reductie van administratieve lasten. Voor de Nederlandse rechtspraak is op dit punt de ontwikkeling van het horizontale toezicht van belang. Daarbij wil de Belastingdienst mogelijke onduidelijkheden zo veel mogelijk vooraf met belastingplichtigen in kaart brengen en oplossen. Dit geldt zeker voor de btw-problematiek in de overheidssector.

¹ Rapport 1 maart 2011, 'VAT in the public sector and exemptions in the public interest', ec.europa.eu/taxation_customs/.../publications/studies/vat_public_sector.pdf.

De genoemde Europese distorsieproblemen zijn opgepakt door de Europese Commissie die in haar groenboek over de toekomst van de btw² op dit punt de volgende vragen opwerpt:

‘Vraag 3. Zijn de huidige btw-regels voor publiekrechtelijke lichamen en houdstermaatschappijen volgens u aanvaardbaar, met name wat de fiscale neutraliteit betreft, en indien niet, waarom niet?

Vraag 4. Met welke andere problemen bent u geconfronteerd geweest in verband met het toepassingsgebied van de btw?

Vraag 5. Hoe moeten deze problemen worden opgelost?’

Als oplossingsrichting is daarbij al aangegeven dat alle economische activiteiten van publiekrechtelijke lichamen onder het toepassingsgebied van de btw worden gebracht en een lijst wordt opgesteld van de activiteiten die van de btw worden uitgesloten. Een andere mogelijkheid die wordt geschetst is die waarbij het huidige regime wordt verduidelijkt en geactualiseerd. De Nederlandse regering heeft zich hierover niet expliciet uitgelaten. Wel is opgemerkt dat Nederland een serieuze discussie over het afschaffen van vrijstellingen niet schuwt.³

Op het gebied van unierechtelijke wetgeving is het wachten op voorstellen van de Commissie. Zoals aangekondigd in haar werkprogramma voor 2011 zal uiterlijk eind 2011 een mededeling worden gepresenteerd met de prioriteitsgebieden waarop verdere actie op EU-niveau passend zou zijn.

Slagboomparkeren

In zijn proefschrift geeft Arthur aan dat de heffing (betaling) via publiekrechtelijke weg wat hem betreft geen juiste maatstaf is om te beoordelen of voor de btw-heffing sprake is van een belaste handeling (‘de indirecte bestedingsbelasting stelt haar eigen dichotomie om uit te maken of een bepaald handelen belast is of niet’ (p. 311)). Hij stelt vervolgens:

‘Op enkele belastingen na, behoren de meeste gemeentelijke belastingen met omzetbelasting belast te worden. (...)Alles zonder bijzonderheden samenvattend in een voorbeeld, zouden wij het ter beschikking stellen van parkeergelegenheid moeten belasten, ondanks het feit dat voor deze prestaties (en andere activiteiten in de wetgeving en richtlijn) de overheid als producent buiten de omzetbelasting plaatsen. Op grond van de neutraliteit hoort, ook gelet op de voorbelasting, en door de keuze voor

² COM(2010) 695 definitief, ‘Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel’. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:NL:PDF>.

³ Brief Staatssecretaris van Financiën van 30 mei 2011, nr. DV/2011-270, V-N 2011/36.19.

de belastingplicht in het algemeen, de gemeente belastingplichtig te zijn zoals een particuliere NV dat voor haar parkeergarages zal zijn; ongeacht het algemeen belang, het verkeers- of parkeerbelang dat de basis vormt voor het aanleggen van parkeerruimten en het opleggen van parkeergelden, en dus ongeacht de aard van de overheid en haar prestatie. De gemeente hoort dus belastingplichtig te zijn, omzetbelasting door te berekenen aan haar en andere betalende burgers. Zijn deze laatste ondernemer dan kunnen zij belastingschoon parkeren. De voorbelasting op de aanleg en – ondanks een eventuele wetsopdracht uit de Wegenwet – het onderhoud dient in aftrek te komen. De wetsopdracht dient immers noch heffing noch aftrek van voorbelasting te blokkeren.’ (zie p. 181 en p. 344-348 van zijn proefschrift).

Het betoog van Arthur is helder en doet zeker recht aan de uitgangspunten van de btw. Blijkens het Copenhagen Economics en KPMG AG rapport bestaan er ook vanuit economisch perspectief wel goede redenen om de overheid in de volle breedte in de btw-heffing te betrekken.

De realiteit is thans anders. Het bepleite ideaalmodel is per 1 juli 2011 alleen tot stand gekomen voor het parkeren op parkeerterreinen, parkeergarages en parkeerdekken die zijn afgesloten met een slagboom, hekwerk of dergelijke voorziening (het zogenoemde slagboomparkeren). De recente wijziging van art. 3 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 per 1 juli 2011 bewerkstelligt dat overheden in alle gevallen btw verschuldigd zijn over slagboomparkeren, ook als de heffing plaatsvindt door middel van een parkeerbelasting. Met betrekking tot slagboomparkeren, waarbij met name valt te denken aan parkeergarages, lijdt het geen twijfel dat sprake is van concurrentievervalsing van enige betekenis, en dat art. 13 Btw-richtlijn 2006/112 dus dwingt tot btw-heffing. We verwijzen naar de arresten van het Hof van Justitie van 13 december 2007, nr. C-408/06 (Götz), V-N 2008/3.21, punt 46, en 16 september 2008, nr. C-288/07 (Isle of Wight Council), V-N 2008/47.21. Hetgeen in dit verband evenmin wordt bestreden, is de conclusie dat de overheid op zich optreedt als overheid voor slagboomparkeren als parkeerbelasting wordt geheven. Gelet op HvJ EG van 17 oktober 1989, nr. C-231/87 (Carpaneto Piacentino) en nr. C-129/88, Jurispr. p. 3233, FED 1990/312 m.nt. Bijl, en HvJ EG van 14 december 2000, nr. C-446/98 (Câmara Municipal do Porto (ook wel aangeduid als Fazênda Publica)), V-N 2001/3.20, en Hoge Raad 9 maart 1988, nr. 24.732, V-N 1988, p. 889, en in lijn met de rechtsopvatting van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch in zijn uitspraak van 3 april 2009, nr. 04/02248, LJN: BI6906, V-N 2009/37.1.3, is duidelijk dat de verhuur van parkeerruimte via de heffing van parkeerbelasting een economische activiteit is, die als overheid plaatsvindt. In HR 9 maart 1988, nr. 24.732 oordeelde de Hoge Raad dat de exploitatie van een parkeervoorziening plaatsvond als overheid nu de vergoeding die werd

gevorderd was gebaseerd op de Gemeentewet (parkeerbelasting). In *Fazenda Publica* oordeelde het Hof van Justitie dat het vorderen van zo'n vergoeding een specifiek aan de overheid toebedeeld prerogatief is ('22. Dienaangaande dient erop te worden gewezen, dat uit het feit dat het verrichten van een werkzaamheid als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, gebruikmaking van overheidsprerogatieven, zoals het toestaan of het beperken van het parkeren op een openbare weg of het beboeten van overschrijding van de toegestane parkeertijd, omvat, kan worden opgemaakt, dat deze werkzaamheid aan een publiekrechtelijk regiem is onderworpen.').

Aangenomen dat op het punt van het slagboomparkeren inderdaad sprake is van concurrentievervalsing van enige betekenis, wordt binnen het huidige wettelijke kader van art. 7 lid 3 Wet OB 1968 als delegatiebepaling, via de aanwijzing in de uitvoeringsbeschikking volstrekt zeker gesteld dat btw moet worden voldaan over slagboomparkeren als gebruik wordt gemaakt van overheidsprerogatieven, zoals het heffen van parkeerbelasting. Hetzelfde zal moeten gebeuren bij andere overheidsactiviteiten als de btw-‘vrijstelling’ die de overheid geniet voor haar overheidshandelen tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden. Met de aanwijzing van het slagboomparkeren wordt voldaan aan de unierechtelijke plicht van art. 13 Btw-richtlijn 2006/112, om overheidslichamen die werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, als belastingplichtige aan te merken indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Het beoogde resultaat van art. 13 wordt daarmee voor slagboomparkeren bereikt, ook als deze aanwijzing overbodig mocht blijken zoals Van Hilten (V-N 2010/16.21) en de redactie *Vakstudie Nieuws* (V-N 2011/17.22) stellen. Naar hun mening volgt de verplichting tot deze btw-heffing namelijk al uit een richtlijnconforme uitleg van art. 7 lid 1 en 2 Wet OB 1968. Op dit punt stellen we vast dat de aanwijzing in de uitvoeringsbeschikking voor slagboomparkeren overbodig is voor zover overheden gelegenheid geven tot slagboomparkeren zonder gebruik te maken van overheidsprerogatieven. De btw-heffing volgt dan al uit de gewone criteria van art. 7 lid 1 en 2 Wet OB 1968 voor ondernemers. Verder stellen we vast dat de rechtspraak (nog) geen antwoord verschaft op de vraag of de geponeerde stelling van van Hilten en de redactie *Vakstudie Nieuws* doel treft en art. 7 lid 3 en art. 3 beschikking een lege huls zijn (ook HR 15 oktober 2010, nr. 09/01901, V-N 2010/54.21 niet). We hebben wel bezwaar tegen de stelling, omdat de richtlijnconforme uitleg haar grens vindt in een uitleg die tegen de wettekst ingaat. Van een muis kun je nu eenmaal geen kameleon maken, die van kleur verschiet al naar gelang het unierecht eist (zie noot Ploeger bij BNB 1984/212 die het zogenoemde kameleoneffect introduceerde). In art. 7 lid 1, 2 en 3 Wet OB 1968 staat namelijk juist niet dat de overheid voor handelingen die zij als overheid verricht en die tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden,

btw-plichtige is. Er is wel vermeld dat in de uitvoeringsbeschikking kan worden bepaald dat overheidslichamen als belastingplichtige worden aangemerkt voor overheidsprestaties die naar hun aard ook door ondernemers worden verricht. En, hoewel deze bepaling niet imperatief (wordt in plaats van kan) is geformuleerd, is deze wel zo bedoeld en kan deze niet anders worden gelezen. Naar hun aard ook door andere ondernemers worden verricht, kan toch niet anders worden opgevat dan concurreren met (belaste) ondernemers. Dit blijkt ook uit de wetsgeschiedenis. Blijkens de wetsgeschiedenis van art. 7 lid 3 Wet OB 1968 (zie ook het proefschrift van Arthur p. 85) is dit artikellid ingevoerd om slechts in gevallen waarin thans nog geen heffing plaatsvindt en zulks tot verstoringen van de concurrentieverhoudingen leidt, de publiekrechtelijke lichamen eveneens als ondernemer aan te merken, maar dan wel via de weg van de beschikking. We verwijzen naar de memorie van antwoord, p. 62 rk, bij het voorstel voor een Wet op de omzetbelasting, Kamerstukken II 1967/68, 9324. Wij verwijzen ook naar de memorie van antwoord bij het voorstel tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de implementatie van de Zesde richtlijn (Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 5, p. 7), waarin de staatssecretaris op vragen van het parlement als volgt reageert:

‘Thans worden publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtige voor de omzetbelasting aangemerkt, voor zover zij handelingen verrichten ter uitvoering van de hun als overheid opgedragen taak. (...) Voor handelingen die niet voortvloeien uit de overheidstaak, worden publiekrechtelijke lichamen wel als belastingplichtige voor de omzetbelasting aangemerkt. Ten einde verstoring van concurrentieverhoudingen te voorkomen, kunnen publiekrechtelijke lichamen die ter uitvoering van hun overheidstaak prestaties verrichten welke uit hun aard ook door belastingplichtigen kunnen worden verricht, op grond van artikel 7, derde lid, van de Wet met betrekking tot die prestaties als ondernemer worden aangemerkt. In artikel 3 van de uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 zijn deze prestaties aangewezen. (...)’

De Nederlandse regeling is in overeenstemming met de richtlijn. Ook de richtlijn, met name artikel 4, vijfde lid, gaat er vanuit, dat publiekrechtelijke lichamen in beginsel niet als belastingplichtige worden aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, (...). Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden’.

Afgezien van uitvoeringsaspecten en politieke consideraties, komt het ons volstrekt logisch voor dat de geëtaleerde visie van Van Hilten en de Vakstudie Nieuws niet door de Belastingdienst wordt verdedigd. Van de Belastingdienst kan bezwaarlijk worden geveerd dat zij een uitleg van art. 7 Wet OB 1968 verdedigt die geen geldend (c.q. dwingend) recht vormt en ingaat tegen de kennelijke bedoeling van de wetgever. We merken daarbij op dat dit onverlet laat, dat iedere belanghebbende, die van mening is dat bepaalde onbelaste overheidsprestaties tot een verstoring van enige betekenis van de mededinging leiden, een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn 2006/112 kan doen om te bewerkstellingen dat deze wel in de btw-heffing worden betrokken. We realiseren ons verder dat in de literatuur door meerdere schrijvers andere opvattingen zijn gehuldigd over de richtlijnconformiteit van het Nederlandse systeem van de btw-heffing bij overheidslichamen. Een mooi overzicht valt te vinden in eerdergenoemde conclusie van Van Hilten. Wij concluderen dat die opvattingen met betrekking tot het slagboomparkeren gelukkig niet tot btw-ellende leiden. Iedereen is het erover eens dat slagboomparkeren belast moet zijn. Dit eindresultaat past goed in de lijnen die Arthur heeft geschetst. Arthurs proefschrift zal ongetwijfeld ook in de toekomst nog vaak worden geraadpleegd bij vraagstukken over de btw-heffing van de overheid.

Jakob Kamminga*
Theo Poolen**

* Senior beleidsmedewerker omzetbelasting, directoraat-generaal Belastingdienst, Ministerie van Financiën.

** Lid managementteam Belastingdienst, Ministerie van Financiën.

Inhoudsopgave

	Pagina
Samenstelling	5
Voorwoord <i>Mr. J.A. Kamminga en drs. Th.W.M. Poolen</i>	7
Heffing van omzetbelasting bij fusies, splitsingen en interne reorganisaties <i>Mr. dr. J.H.M. Arts</i>	17
Zal de btw in de toekomst nog aftrek vinden? <i>Prof. mr. D.B. Bijl</i>	29
Woorden schieten tekort <i>Mr. dr. A.J. van Doesum</i>	39
De btw, een verheven heffing <i>Mr. drs. D.H.J. van Ettinger</i>	63
De rol van de Uitvoeringsverordening in de (toekomst van de) btw <i>Mevr. mr. M.M. Gabriël, mr. J.P.M. Linssen en mr. drs. F.J.G. Nellen</i>	79
Cross-border leasing van roerende goederen in de omzetbelasting <i>Mevr. prof. mr. M.E. van Hilten</i>	93

Het einde van de instrumentalisering <i>Prof. dr. H.T.P.M. van den Hurk</i>	103
Het moment van misbruik <i>Prof. dr. H.W.M. van Kesteren</i>	115
(Niet-)richtlijnconform handelen: over btw en staatssteun <i>Prof. mr. dr. R.H.C. Luja</i>	129
Van digi-btw naar CB sciencefiction? <i>Mr. drs. W.A.P. Nieuwenhuizen</i>	135
Bedreigingen voor de btw? <i>Prof. dr. R.N.G. van der Paardt</i>	143
The concept of a ‘taxable person resident abroad’ <i>Prof. dr. R.G. Prokisch</i>	155
Naar een betere oplossing voor de samenloopproblematiek <i>Mr. J.T. Sanders</i>	161
De toekomst van de elektronische factuur <i>Drs. M. Talsma</i>	171
Overgangssysteem voor intracommunautaire transacties met goederen heeft zichzelf overleefd <i>Mr. J.L.M.J. Vervloed</i>	181
Toekomst voor de btw? (column) <i>Mr. D.G. van Vliet</i>	193
Heffing van omzetbelasting bij wederinvoer <i>Mevr. mr. E.M. Vrouwenfelder</i>	197

Heffing van omzetbelasting bij fusies, splitsingen en interne reorganisaties

*Mr. dr. J.H.M. Arts*¹

1. Inleiding

1.1 Aanleiding voor het onderwerp

Dit jaar (2011) eindigt na 25 jaar mijn samenwerking aan de universiteit met Arthur Denie. Eigenlijk moet ik zeggen: universiteiten. Toen ik 25 jaar geleden begon aan, toen nog, de Rijksuniversiteit Leiden maakte ik daar kennis met Arthur als collega. Vijf jaar later begonnen wij ongeveer tegelijkertijd aan, toen nog, de Rijksuniversiteit Limburg om daar de opleiding Fiscaal recht op te zetten. Het eerste jaar heb ik samen met Arthur het blok Kostprijsverhogende belastingen gegeven. Daarna ben ik me enkel nog gaan richten op de directe belastingen, waarbij ik me in het bijzonder in de vennootschapsbelasting heb gespecialiseerd.

De btw heb ik echter nooit volledig uit het oog verloren. De vraag hoe in bepaalde situaties de heffing van omzetbelasting verloopt naast de heffing van vennootschapsbelasting, heeft me steeds geïntregeerd. Dat is dan ook de aanleiding voor het onderwerp dat ik heb gekozen als bijdrage voor dit liber amicorum: heffing van omzetbelasting bij fusies, splitsingen en interne reorganisaties.

1.2 Vraagstelling

In de vennootschapsbelasting bestaat in de volgende gevallen de mogelijkheid om belastingheffing uit te stellen door middel van een doorschuifregeling:

- aandelenfusie;
- bedrijfsfusie;
- (juridische) fusie;
- (juridische) splitsing.

¹ Als senior docent vennootschapsbelasting verbonden aan de Universiteit Maastricht en directeur vaktechniek bij Wesselman Accountants & Belastingadviseurs te Helmond.

Verder is het mogelijk om met uitstel van belastingheffing reorganisaties uit te voeren binnen een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. De vraag die ik in deze bijdrage wil onderzoeken is of die gevallen, waarin voor de vennootschapsbelasting uitstel van belastingheffing mogelijk is, ook vrij van btw kunnen verlopen. Ik zal dit voor elke vorm van fusie, splitsing of interne reorganisatie afzonderlijk onderzoeken.

2. Aandelenfusie

2.1 Duiding van de rechtsfiguur

Een aandelenfusie is naar burgerlijk recht een vorm van inbreng anders dan in geld.² Voldoet deze inbreng aan de voorwaarden gesteld in art. 3.55 Wet IB 2001, dan behoeft de inbrenger voor de inkomstenbelasting dan wel de vennootschapsbelasting³ op het moment van de inbreng geen belasting te betalen over de gerealiseerde meerwaarde van de ingebrachte aandelen. Vormen de ingebrachte aandelen voor de vennootschapsbelasting een deelneming waarop bij de inbrenger de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, dan is de bij de inbreng gerealiseerde meerwaarde vrijgesteld, ook als niet aan de voorwaarden van art. 3.55 Wet IB 2001 wordt voldaan.⁴

In het fiscale spraakgebruik wordt de inbreng van aandelen op aandelen vaak aangeduid als aandelenruil. In de Nederlandse versie van de Fusierichtlijn (Richtlijn 2009/133) wordt de term ‘aandelenruil’ zelfs officieel gebruikt voor wat in de Nederlandse belastingwetgeving ‘aandelenfusie’ wordt genoemd.⁵

De term is misleidend: een aandelenruil in de onder fiscalisten gangbare betekenis van het woord is geen ruil in de zin van art. 7:49 BW. Dit komt in de btw scherp naar voren. In geval van een ruil in de zin van art. 7:49 BW verrichten beide partijen een prestatie die aan btw onderworpen kan zijn. In geval van inbreng verricht enkel de inbrenger een prestatie die aan btw onderworpen zou kunnen zijn. Onderzocht moet derhalve worden of een inbreng op aandelen een prestatie is in de zin van art. 1 Wet OB 1968.

² Art. 2:94a BW en art. 2:94b BW voor de nv, en art. 2:204a BW en art. 2:204b BW voor de bv.

³ Voor de vennootschapsbelasting is art. 3.55 Wet IB 2001 van toepassing op grond van art. 8 lid 1 Wet VPB 1969.

⁴ Art. 13 lid 1 Wet VPB 1969.

⁵ Zie art. 2 onder e Fusierichtlijn.

2.2 Is een inbreng op aandelen een belastbare prestatie voor de btw?

Uit het arrest KapHag Renditefonds van het Europese Hof van Justitie (HvJ) kan worden afgeleid dat een zuivere inbreng in een vennootschap geen belastbare prestatie voor de btw is.⁶ Het ging in dat arrest weliswaar om een inbreng in contanten in een personenvennootschap, maar het arrest geeft geen aanleiding om te veronderstellen dat de beslissing anders zou zijn indien de inbreng uit iets anders dan geld zou bestaan of in een andere vennootschap dan een personenvennootschap.

Dit sluit ook aan bij de kapitaalsbelasting die ook op Europees niveau is geharmoniseerd.⁷ De richtlijn verbiedt de heffing van indirecte belastingen ter zake van de inbreng van kapitaal, tenzij een lidstaat op 1 januari 2006 reeds een recht op de inbreng van kapitaal in een kapitaalvennootschap hief dat nadien niet is afgeschaft. Uit dat verbod mag worden afgeleid dat een heffing van btw over hetgeen wordt ingebracht, niet is toegestaan. Dit zal zich echter ook niet voordoen omdat een inbreng geen prestatie in de zin van de btw is. In het geval van een inbreng in een vennootschap ontbreekt een vergoeding in de zin van de btw. Zie het arrest KapHag Renditefonds.

Wel zou een inbreng onder omstandigheden een belastbare levering kunnen zijn op grond van art. 3 lid 3 onder a Wet OB 1968 of een belastbare dienst op grond van art. 4 lid 2 Wet OB 1968. De inbreng moet dan geschieden door een ondernemer die handelt in het kader van zijn onderneming. De handeling is in dit geval belastbaar indien zij is aan te merken als een onttrekking voor andere dan bedrijfsdoeleinden. De vraag is of zich dit voordoet, nu de aandelen in dit geval ook zullen worden verworven in het kader van de onderneming. Ik meen om deze reden dat er geen voor de btw belastbare onttrekking is. De inbreng moet worden aangemerkt als een prestatie om niet, met betrekking tot welke de voorbelasting kan worden gerekend tot de algemene kosten. Zo treedt ook geen cumulatie van btw op indien de inbreng niet al om andere redenen, zoals de overgang van een algemeenheid van goederen of een vrijstelling van btw, niet met btw belast is.

2.3 Inbreng met gedeeltelijke creditering

2.3.1 Is bij een inbreng met gedeeltelijke creditering sprake van een belastbare prestatie?

Een inbreng op aandelen geschiedt in veel gevallen niet uitsluitend tegen toekenning van aandelen. Vaak wordt een inbreng slechts tot een bepaald

⁶ HvJ 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag Renditefonds).

⁷ Richtlijn 2008/7.

bedrag als een storting op de uitgegeven aandelen aangemerkt en wordt hetgeen boven dat bedrag wordt ingebracht, door de vennootschap aan de inbrenger schuldig erkend (creditering). In dit geval is de vraag of het bedrag waarvoor de inbrenger wordt gecrediteerd, wel als een vergoeding (in de zin van art. 8 lid 2 Wet OB 1968) kan worden aangemerkt. De inbreng kan dan in zoverre een belastbare prestatie voor de btw zijn.

Naar mijn mening is een creditering een vergoeding in de zin van art. 8 lid 2 Wet OB 1968. Voor zover een inbrenger voor de waarde van hetgeen hij inbrengt wordt gecrediteerd, is er sprake van een levering van een goed of een dienst onder bezwarende titel. De creditering houdt immers niets anders in dan de verplichting van de verkrijgende vennootschap om een bedrag voor hetgeen verkregen wordt, te betalen. De inbreng is dan in zoverre een levering in de zin van art. 3 lid 1 onder a Wet OB 1968 dan wel een dienst in de zin van art. 4 lid 1 Wet OB 1968. Dat het te betalen bedrag onmiddellijk wordt omgezet in een lening, is verder niet van belang.

Het gevolg is dat in geval van een inbreng van aandelen met een gedeeltelijke creditering (of een toebetaling), de inbreng slechts geheel onbelast is voor de btw indien:

- de inbreng niet geschiedt in het kader van een onderneming voor de btw; *of*
- de inbreng valt onder een vrijstelling van btw.

2.3.2 De inbreng geschiedt niet in het kader van een onderneming voor de btw

Een inbreng van aandelen in een bv of nv is niet belastbaar voor de btw indien hij niet geschiedt door een ondernemer voor de btw in het kader van zijn onderneming. De inbrenger moet derhalve ondernemer zijn voor de btw en de aandelen moeten behoren tot het vermogen van zijn onderneming voor de btw.

In dit verband is van belang de rechtspraak van het HvJ omtrent holdings. Volgens deze rechtspraak is het houden en beheren van aandelen geen economische activiteit tenzij de houdstermaatschappij zich actief bemoeit met de bedrijfsvoering van de dochter.⁸ In dit laatste geval behoren de aandelen in de dochtermaatschappij tot het vermogen van de holding voor de btw, zodat een overdracht van die aandelen een belastbare handeling voor de btw kan zijn.⁹

⁸ Zie HvJ 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), HvJ 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), HvJ 14 november 2001, nr. C-142/99 (Floridienne SA en Berginvest SA) en HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo Participations SA).

⁹ HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (AB SKF).

Betreft het een niet-moeiende holding, dan is deze ofwel geen ondernemer voor de btw ofwel behoren de aandelen niet tot haar vermogen van een overigens voor de btw bestaande onderneming. In dit laatste geval blijft het dan nog wel mogelijk dat het houden van de aandelen niet een zelfstandige economische activiteit is maar een onderdeel is van de activiteit van die overigens bestaande onderneming voor de btw.¹⁰ De aandelen behoren dan om deze reden tot het vermogen van een onderneming voor de btw, waardoor een overdracht van die aandelen een belastbare handeling voor de btw kan zijn.¹¹

2.3.3 Vrijstelling van btw

In de gevallen waarin de in te brengen aandelen behoren tot het vermogen van een onderneming voor de btw, is de inbreng voor de btw een belastbare handeling voor zover de inbrenger voor de waarde van zijn inbreng wordt gecrediteerd.¹² Deze prestatie is echter niet met btw belast indien een beroep op een vrijstelling kan worden gedaan. In het geval van een aandelenfusie komt in aanmerking de vrijstelling van art. 11 lid 1 onder i 2° Wet OB 1968 voor handelingen inzake effecten.¹³

De inbreng van de aandelen moet dan zijn aan te merken als een handeling die is gericht op het doen ontstaan, wijzigen of doen tenietgaan van rechten en verplichtingen inzake de aandelen.¹⁴ Dit is bij een inbreng het geval, aangezien daardoor een wijziging in de gerechtigdheid tot de overgedragen aandelen wordt gebracht. De Hoge Raad heeft evenwel naar aanleiding van het arrest Skandinaviska Enskilda Banken AB Mommsgrupp prejudiciële vragen aan het HvJ gesteld over de samenloop van de vrijstelling voor handelingen inzake effecten en andere waardepapieren met de vrijstelling voor leveringen van onroerende zaken in geval van diensten verricht met het oog op de verkoop van aandelen in een onroerendgoedvennootschap.¹⁵ Mocht de uitkomst van deze procedure zijn dat de vrijstelling voor leveringen van onroerende zaken voorgaat op de vrijstelling voor handelingen inzake effecten en waardepapieren, dan kan onder omstandigheden de inbreng van aandelen in een onroerendgoedvennootschap met gedeeltelijke creditering een belaste prestatie zijn voor de btw.

¹⁰ HvJ 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38*, en HvJ 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm cv).

¹¹ HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (AB SKF).

¹² Zie § 2.3.1.

¹³ Zie HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (AB SKF).

¹⁴ HvJ 10 maart 2011, nr. C-540/09 (Skandinaviska Enskilda Banken AB Mommsgrupp).

¹⁵ HR 22 april 2011, nr. 09/00760, LJN: BO3637, V-N 2011/21.17.

2.4 Inbreng binnen een fiscale eenheid voor de btw

Een inbreng van aandelen is hoe dan ook geen belastbare prestatie voor de btw indien de inbrenger en de verkrijger een fiscale eenheid voor de btw vormen. Dit is het geval als voldaan wordt aan de voorwaarden van art. 7 lid 4 Wet OB 1968. Het betreft dan een interne prestatie binnen een groep van personen die voor de omzetbelasting als één ondernemer wordt beschouwd. Het kan zowel om een inbreng in een nieuwe vennootschap bij haar oprichting gaan als om een inbreng in een bestaande vennootschap. Het is verder in het geval van een inbreng binnen een fiscale eenheid niet van belang of de inbreng uitsluitend tegen toekenning van aandelen of met een gedeeltelijke creditering geschiedt.

3. Bedrijfsfusie

3.1 Duiding van de rechtsfiguur

Evenals een aandelenfusie is een bedrijfsfusie een vorm van inbreng anders dan in geld. De inbreng op de uitgegeven aandelen bestaat in het geval van een bedrijfsfusie uit goederen (in de zin van art. 3:1 BW) die behoren tot een activiteit van de inbrenger met overneming van de tot die activiteit behorende schulden. Voldoet de inbreng aan de voorwaarden van art. 14 Wet VPB 1969, dan behoeft de inbrenger geen vennootschapsbelasting te betalen over de bij de inbreng gerealiseerde meerwaarden.

3.2 Gevolgen voor de btw

De vraag is of er in geval van een bedrijfsfusie (voor de vennootschapsbelasting) een belastbare prestatie voor de btw is. Naar mijn mening is dit in beginsel steeds het geval. Voor de goederen (in de zin van art. 3:1 BW) die worden ingebracht, worden immers niet uitsluitend aandelen toegekend; de verkrijgende vennootschap neemt ook de bij de activiteit behorende schulden over. Dit is een tegenprestatie die als een vergoeding voor de btw moet worden aangemerkt. Er doet zich eenzelfde situatie voor als hiervoor in § 2.3 is besproken ten aanzien van een inbreng van aandelen met gedeeltelijke creditering. Tot de vergoeding kan verder ook nog behoren een creditering voor hetgeen wordt ingebracht. De aldus bepaalde vergoeding zal naar evenredigheid aan alle ingebrachte goederen moeten worden toegerekend. Dit kan geschieden naar de verhouding van de waarde van elk goed tot de in de beschrijving die bij een inbreng in natura is voorgeschreven, in totaal aan de ingebrachte goederen toegekende waarde. Slechts voor zover met de inbreng aan de verplichting tot storting op de aandelen wordt voldaan, is er geen belastbare prestatie voor de btw. Ik verwijs hiervoor verder naar § 2.2.

Evenals bij een inbreng van aandelen geldt dat als de inbrenger en de verkrijgende vennootschap behoren tot eenzelfde fiscale eenheid voor de btw, er in geen geval een voor de btw belastbare prestatie is. Zie § 2.4.

3.3 Overgang van een algemeenheid van goederen

Hoewel de inbreng in geval van een bedrijfsfusie in beginsel een voor de btw belastbare prestatie is, zal dit toch niet tot heffing leiden. De inbreng zal namelijk voor de btw steeds zijn aan te merken als de overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 37d Wet OB 1968. Om deze reden wordt dan bij een bedrijfsfusie geen btw verschuldigd. Het betekent ook dat de omvang van een creditering voor het achterwege blijven van btw-heffing niet van belang is.

Een voorwaarde voor de toepassing van art. 14 Wet VPB 1969 is dat hetgeen wordt overgedragen een onderneming of een zelfstandig gedeelte van een onderneming is. Het moet gaan om een materiële onderneming. De fictie van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 geldt niet voor de uitleg van het begrip onderneming in art. 14 Wet VPB 1969.¹⁶ Het begrip onderneming in art. 14 Wet VPB 1969 heeft dan een beperktere betekenis dan het begrip ‘algemeenheid van goederen’ in art. 37d Wet OB 1968. Hieronder valt ook de onderneming van een quasi-ondernemer voor de btw.¹⁷ Deze onderneming bestaat volgens de omschrijving van art. 7 lid 2 onder b Wet OB 1968 uit de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te krijgen. Uit deze omschrijving volgt dat het gaat om een vorm van beleggen, wat betekent dat het geen onderneming in de zin van art. 14 Wet VPB 1969 kan zijn. Ook is volgens de gangbare definitie van het begrip onderneming (bedrijf) voor de btw een streven naar winst niet vereist;¹⁸ dit in tegenstelling tot de gangbare definitie van het (materiële) begrip onderneming voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Dit alles brengt mee dat het begrip algemeenheid van goederen in art. 37d Wet OB 1969 ruimer is dan het materiële begrip onderneming in art. 14 Wet VPB 1969.¹⁹

¹⁶ Zie § 3.2 Besluit van 29 september 2008, nr. CPP2008/1008M, Stcrt. 2008, 196.

¹⁷ De term quasi-ondernemer is afkomstig van Arthur Denie. Hij introduceerde de term in zijn artikel ‘De quasi-ondernemer in de omzetbelasting’, WFR 1978/995.

¹⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, ‘Omzetbelasting’, Fed fiscale studieris serie nr. 6, Kluwer, 12^e druk 2010, § 5.4.4.1.

¹⁹ De vraag is overigens of art. 14 Wet VPB 1969 geheel in overeenstemming is met de Fusierichtlijn (Richtlijn 2009/133). De Nederlandse bedrijfsfusie valt onder de omschrijving van inbreng van activa in art. 2 onder d Fusierichtlijn. Hieronder wordt gesproken van gehele bedrijvigheid of een of meer takken van bedrijvigheid. Dit begrip is mogelijk ruimer dan de uitleg die aan het begrip onderneming in art. 14 Wet VPB 1969 gegeven wordt.

In één opzicht is er een opvallende parallel tussen het begrip onderneming in art. 14 Wet VPB 1969 en het begrip algemeenheid van goederen in art. 37d Wet OB 1968. Uit het arrest van het HvJ Zita Modes Sarl²⁰ volgt dat voor een overgang van een algemeenheid van goederen vereist is dat de overgang niet enkel gericht is op de vereffening van de overgenomen activiteit; de overnemer moet de intentie hebben om de overgenomen activa te gaan exploiteren. De Hoge Raad heeft voor de uitleg van het begrip onderneming in art. 14 Wet VPB 1969 een vergelijkbare beslissing gegeven. Zie het arrest HR 9 mei 2003, nr. 37.553, BNB 2003/331^{c*}. De Hoge Raad baseerde zijn beslissing overigens mede op het arrest Randers Sport,²¹ door het HvJ gewezen over de uitleg van het begrip inbreng van activa in art. 2 onder d Fusierichtlijn.

4. Fusies en splitsingen

4.1 Duiding van de figuren

Fusies en splitsingen zijn, in tegenstelling tot de aandelenfusie en de bedrijfsfusie, geen louter fiscale rechtsfiguren maar civiele rechtsfiguren die onder voorwaarden fiscaal worden gefacilieerd. Die voorwaarden hebben betrekking op de voorkoming van misbruik²² en op de vestigingsplaats van de rechtspersonen die bij de fusie of splitsing partij zijn.²³

De definitie van een juridische fusie is te vinden in art. 2:309 BW; die van de juridische splitsing in art. 2:334a BW. De juridische splitsing kent twee varianten: de zuivere splitsing, waarbij de splitsende rechtspersoon ophoudt te bestaan, en de afsplitsing waarbij de splitsende rechtspersoon blijft voortbestaan. De definitie van de zuivere splitsing staat in art. 2:334a

²⁰ HvJ 27 november 2003, nr. C-497/01.

²¹ HvJ 15 januari 2002, nr. C-43/00 (Andersen og Jensen ApS). De Hoge Raad duidt het arrest aan met de naam Randers Sport, wat de oorspronkelijke naam was van de eiser in het proces.

²² Zie voor de misbruiktoets bij fusie ten aanzien van de aandeelhouders in een verdwijnende vennootschap art. 3.57 Wet IB 2001, dat op grond van art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 ook geldt voor de vennootschapsbelasting, en ten aanzien van de rechtspersonen die bij een fusie partij zijn, art. 14b lid 8 Wet VPB 1969. Zie voor de misbruiktoets bij splitsing ten aanzien van de aandeelhouders in een verdwijnende vennootschap art. 3.56 Wet IB 2001, dat op grond van art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 ook geldt voor de vennootschapsbelasting, en ten aanzien van de rechtspersonen die bij een splitsing partij zijn, art. 14a lid 11 Wet VPB 1969.

²³ Zie ten aanzien van de heffing van vennootschapsbelasting van de rechtspersonen die bij een fusiepartij zijn, art. 14b lid 8 Wet VPB 1969 en ten aanzien van de heffing van vennootschapsbelasting van de rechtspersonen die bij een splitsing partij zijn, art. 14a lid 11 Wet VPB 1969.

lid 2 BW; die van de afsplitsing in art. 2:334a lid 3 BW. Wat alle figuren met elkaar gemeen hebben, is dat er een vermogensovergang onder algemene titel is: bij een fusie van de verdwijnende rechtspersoon of rechtspersonen naar de verkrijgende rechtspersoon en bij een splitsing van de splitsende rechtspersoon naar de verkrijgende rechtspersoon of rechtspersonen.²⁴

4.2 Gevolgen voor de btw

4.2.1 Is de vermogensovergang bij fusie of splitsing een belastbare prestatie voor de btw?

Voor de vennootschapsbelasting kan het vermogen bij een fusie of splitsing zonder belastingheffing over de op dat moment daarin aanwezige meerwaarden overgaan naar de verkrijgende rechtspersoon of rechtspersonen indien de voorwaarden met betrekking tot de vestigingsplaats en de afwezigheid van misbruik worden vervuld.²⁵ Is er geen sprake van misbruik, dan realiseren ook de aandeelhouders in een verdwijnende of splitsende rechtspersoon geen meerwaarden als gevolg van de fusie of de splitsing.²⁶

Voor de btw is de overgang van het vermogen bij een fusie of een splitsing geen belastbare prestatie. Er is geen sprake van een levering van een goed of een dienst onder bezwarende titel. Een verkrijgende vennootschap bij een fusie of een splitsing verricht geen tegenprestatie noch aan de verdwijnende of splitsende vennootschap zelf noch aan de aandeelhouders van die vennootschappen. Deze aandeelhouders worden van rechtswege aandeelhouder in de verkrijgende vennootschap of vennootschappen.²⁷

Ingeval een aandeelhouder in een verdwijnende of splitsende vennootschap een ondernemer voor de btw is, verricht hij om diezelfde reden geen belastbare prestatie voor de btw. Voor de aandelen die uit zijn vermogen verdwijnen, komen de aandelen in de verkrijgende vennootschap of vennootschappen in de plaats, waardoor er voor de btw ook geen belastbare onttrekking aan het bedrijfsvermogen is. Zie verder § 2.2.

²⁴ Art. 3:80 lid 2 BW.

²⁵ Zie art. 14b Wet VPB 1969 voor fusie en art. 14a Wet VPB 1969 voor splitsing.

²⁶ Zie voor fusie art. 3.57 Wet IB 2001 en art. 4.41 lid 3 Wet IB 2001 en voor splitsing art. 3.56 Wet IB 2001 en art. 4.41 lid 2 Wet IB 2001. Art. 3.56 Wet IB 2001 en art. 3.57 Wet IB 2001 gelden op grond van art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 ook voor de vennootschapsbelasting. De in de aandelen aanwezige meerwaarden zijn voor de vennootschapsbelasting hoe dan ook onbelast, indien de aandeelhouder in de verdwijnende of splitsende vennootschap een deelneming heeft waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Zie art. 13 lid 1 Wet VPB 1969.

²⁷ Art. 2:3111 lid 2 BW (fusie) en art. 2:334e lid 1 BW (splitsing).

4.2.2 Is de vermogensovergang bij fusie de overgang van een algemeenheid van goederen?

De vraag of de overgang onder algemene titel bij een fusie of splitsing een voor de btw belastbare prestatie is, moet los worden gezien van de vraag of die overgang een overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 37d Wet OB 1968 is. Dit is van belang omdat alleen als de overgang onder algemene titel een overgang van een algemeenheid van goederen is, rechten en verplichtingen voor de btw in verband met het overgaande vermogen, zoals een herzieningsregeling, overgaan op de verkrijgende rechtspersoon. De overgang onder algemene titel werkt, buiten een specifieke bepaling, niet door naar publiekrechtelijke rechten en verplichtingen.²⁸

Bij een fusie zal de overgang van het vermogen van een verdwijnende rechtspersoon gewoonlijk wel een overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 37d Wet OB 1968 zijn. Dit kan slechts anders zijn indien het gaat om vermogensbestanddelen die niet behoren tot het vermogen van een onderneming voor de omzetbelasting. Dan is de overgang echter niet belastbaar omdat het niet gaat om een prestatie van een als zodanig handelende ondernemer.

4.2.3 Is de vermogensovergang bij splitsing de overgang van een algemeenheid van goederen?

Ook bij een splitsing zal de overgang van vermogen van de splitsende rechtspersoon in de regel een overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 37d Wet OB 1968 zijn. Anders dan bij een fusie zal dit echter ten aanzien van de overgang naar elke verkrijgende rechtspersoon afzonderlijk moeten worden getoetst. Het is denkbaar dat het vermogen dat in het kader van een splitsing overgaat naar een verkrijgende rechtspersoon niet als een algemeenheid van goederen kwalificeert, bijvoorbeeld omdat het een afzonderlijk goed betreft zoals een onroerende zaak die werd gebruikt in de onderneming van de splitsende rechtspersoon waarvan het overige vermogen naar een andere rechtspersoon overgaat. Dit kan zich in het bijzonder bij een afsplitsing voordoen. Wil bij een afsplitsing, maar ook bij een zuivere splitsing, het vermogen dat naar een verkrijgende rechtspersoon overgaat, als een algemeenheid van goederen in de zin van art. 37d Wet OB 1968, kwalificeren, dan zullen de naar elke verkrijgende rechtspersoon overgaande vermogensbestanddelen als een zelfstandig gedeelte van de onderneming van de splitsende rechtspersoon moeten zijn aan te merken.²⁹

²⁸ Zie HR 24 oktober 2003, nr. 38.901, LJN: AM3130, BNB 2004/29, en HR 23 september 2005, nr. 41.039, LJN: AU3171, BNB 2005/362.

²⁹ Zie HvJ 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes Sàrl).

Het wordt dan mogelijk dat vermogensbestanddelen die tot het ondernemingsvermogen van de splitsende rechtspersoon behoren, door middel van een splitsing zonder heffing van btw overgaan naar een andere rechtspersoon, zonder dat de daarop bij de splitsende rechtspersoon nog van toepassing zijnde regelingen, zoals een herzieningsregeling, mee overgaan. Om deze reden zou ook bij een splitsing de overgang van vermogen steeds als een overgang van een algemeenheid van goederen moeten worden aangemerkt, indien de vermogensbestanddelen bij de splitsende rechtspersoon tot het vermogen van een onderneming voor de btw behoren.

4.2.4 Fusie of splitsing binnen een fiscale eenheid voor de btw

Een fusie of splitsing leidt hoe dan ook niet tot de heffing van btw indien zij plaatsvindt binnen een fiscale eenheid voor de btw. Als er al sprake is van een belastbare prestatie, is dat een interne prestatie die voor de btw buiten beschouwing blijft. Voor een fusie binnen een fiscale eenheid voor de btw is vereist dat de verdwijnende vennootschap en de verkrijgende vennootschap tot dezelfde fiscale eenheid voor de btw behoren; voor een splitsing dat de splitsende vennootschap en de verkrijgende vennootschap tot dezelfde fiscale eenheid voor de btw behoren. Het doet er niet toe of de verkrijgende vennootschap een nieuwe of een bestaande vennootschap is.

5. Fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting

De fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting is enerzijds ruimer anderzijds beperkter dan de fiscale eenheid voor de btw. Een fiscale eenheid voor de btw is mogelijk tussen natuurlijke personen en lichamen indien zij financieel, organisatorisch en economisch verweven zijn.³⁰ Voor de vennootschapsbelasting is slechts een fiscale eenheid mogelijk tussen nv's en bv's,³¹ tussen een coöperatie als moedermaatschappij en een nv of bv als dochtermaatschappij³² en tussen coöperaties onderling.³³ Daar staat tegenover dat voor de vennootschapsbelasting een fiscale eenheid mogelijk is zodra aan de eis met betrekking tot het aandelenbezit wordt voldaan.³⁴ Anders dan voor de btw is verwevenheid verder geen voorwaarde.

Valt de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting samen met de fiscale eenheid voor de btw, dan zijn er bij een interne reorganisatie in welke vorm ook geen belastbare handelingen voor de btw. Vallen zij niet samen, dan

³⁰ Art. 7 lid 4 Wet OB 1968.

³¹ Art. 15 lid 3 onder d en e Wet VPB 1969.

³² Art. 15 lid 3 onder d Wet VPB 1969.

³³ Art. 15a Wet VPB 1969.

³⁴ Art. 15 lid 1 Wet VPB 1969.

leidt een interne reorganisatie niet tot heffing van btw indien er sprake is van een overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 37d Wet OB 1968. Voor het geval dat de interne reorganisatie wordt uitgevoerd met behulp van een van de hiervoor besproken rechtsfiguren, kan het nog zijn dat zij op grond van hetgeen daar is gezegd niet tot heffing van btw niet leidt. Ten slotte kan ter zake van de bij de interne reorganisatie verrichte handeling(en) geen btw verschuldigd zijn vanwege een vrijstelling.

6. Slot

Ik heb in dit artikel de heffing van btw vergeleken met die van vennootschapsbelasting in geval van een aandelenfusie, bedrijfsfusie, juridische fusie, juridische splitsing en interne reorganisatie binnen een fiscale eenheid. Mijn conclusie is dat een heffing van btw bij een aandelenfusie of een bedrijfsfusie niet aan de orde kan komen voor zover er sprake is van inbreng. Bij inbreng ontbreekt een vergoeding van de verkrijgende vennootschap waardoor er geen belastbare prestatie voor de btw is. Hetzelfde doet zich voor bij een juridische fusie of splitsing.

Daarnaast kan er bij een bedrijfsfusie, een juridische fusie of een juridische splitsing sprake zijn van de overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 37d Wet OB 1968 waardoor geen btw verschuldigd is. Bij een bedrijfsfusie (voor de vennootschapsbelasting) zal dit steeds het geval zijn. Bij een juridische fusie kan het zich voordoen dat vermogen overgaat dat niet behoort tot het vermogen van een onderneming voor de btw. Bij een juridische splitsing is het mogelijk dat ondernemingsvermogen overgaat zonder dat dit is aan te merken als de overgang van een algemeenheid van goederen. Dit zou tot gevolg kunnen hebben dat dan de rechten en verplichtingen voor de btw die behoren bij die vermogensbestanddelen niet overgaan op de verkrijger. Dit doet zich niet voor als een overgang van vermogen bij een juridische splitsing steeds als een overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 37d Wet OB 1968 wordt aangemerkt. Verder is er ook geen btw verschuldigd bij een interne reorganisatie binnen een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting als deze is aan te merken als een overgang van een algemeenheid van goederen.

Ten slotte is in alle besproken situaties geen btw verschuldigd indien de handelingen worden verricht binnen een fiscale eenheid voor de btw.

Zal de btw in de toekomst nog aftrek vinden?

*Prof. mr. D.B. Bijl*¹

1. Inleiding

Ik heb mij verschillende malen kritisch uitgelaten over de toekomst van de btw in de Europese Unie. In mijn oratie in Tilburg in 1991 heb ik enkele hinderlijke aspecten van de btw belicht en ben ik voorzichtig ingegaan op de mogelijkheid van een kleinhandelsbelasting. Mijn conclusie was dat een kleinhandelsbelasting in een Europa zonder binnengrenzen maar met toen 12 schatkisten die hun deel vragen, niet per definitie inferieur is aan een btw. Ik heb mij toen gerealiseerd dat het ter discussie stellen van de btw, die zo veel missie-ijver en zendingsdrang heeft opgeroepen, door velen zou worden opgevat als vloeken in de kerk. Tien jaar later, in 2001, heb ik bij mijn afscheid in Tilburg aandacht besteed aan de nadere ontwikkelingen in de btw. Mijn beleving daarvan leidde tot een negatief oordeel. In dat verband heb ik de kleinhandelsbelasting nogmaals ter sprake gebracht. Ook heb in aandacht besteed aan een vergaande verleggingsregeling en een mogelijke directe verbruiksbelasting. In de tussentijd werden meer kritische geluiden gehoord omtrent de handhaving van het btw-systeem in de toekomst. Zo heeft Kogels in 1996 gepleit voor een herbezinning op de uitgangspunten van een Europese omzetbelasting en het voorstel heeft gedaan om de in de zestiger jaren verrichte studies in dit verband te evalueren. Daarbij zou men niet op voorhand moeten uitgaan van een btw-systeem.² Nog weer tien jaar verder lijkt het goed de toekomst van de btw nog eens te overdenken. Dat het huidige stelsel misschien niet meer houdbaar is in de toekomst is nu ook tot de Europese Commissie doorgedrongen, blijktens het dit jaar gepubliceerde 'green paper'.

2. Kern van het btw-stelsel

De kern van het btw-stelsel wordt gevormd door de aftrek van voorbelasting. Op die manier garandeert het stelsel interne en externe neutraliteit. Kenmerkend voor een btw-systeem is dat de belasting die A aan B in rekening

¹ Emeritus hoogleraar, Katholieke Universiteit Brabant (thans UvT), raadsheer-plaatsvervanger in het Gerechtshof Amsterdam en rechter-plaatsvervanger in de Rechtbank Breda. Voormalig vicepresident Gerechtshof Amsterdam.

² H.A. Kogels, 'Naar een moderne eindverbruiksbelasting?', in: de De Moorbundel 'Het verloren paradijs van de eenvoud', Kluwer Deventer 1996.

brengt en moet voldoen aan de fiscus, door B weer kan worden verrekend met de fiscus. Daarbij is de verrekening door B niet afhankelijk van de voldoening aan de fiscus door A. Dit betekent dat wanneer A de belasting niet voldoet, B de belasting toch kan verrekenen, zodat de schade voor de fiscus is. Van tijd tot tijd worden we daarmee geconfronteerd, met name in zaken die als carrouselfraude bekend staan, maar aangenomen moet worden dat dit slechts een topje van de ijsberg is. Het btw-systeem brengt mee dat er enorme bedragen aan belasting worden rondgepompt tussen ondernemers en het is niet verwonderlijk dat een zo brede stroom van geld bij mensen de verleiding doet ontstaan wat van die stroom af te tappen. Ik denk dat dit de wezenlijke zwakte is van het btw-systeem. In feite is het een systeem dat zeer goed toepasbaar is in ontwikkelingslanden. De meesten hebben inmiddels het btw-systeem omarmd. In hoogontwikkelde landen is het bron van fraude en ontwijking. In vroeger tijden hoorde je van spectaculaire bankroven. Uit ambachtelijk oogpunt kon men daar een zekere bewondering voor hebben. Met een btw-systeem is dit een tamelijk achterlijke vorm van roof geworden. Het kost heel veel minder moeite om je met gebruik van het btw-systeem te verrijken.

3. Enkele aspecten van de uitholling van het btw-stelsel

3.1 Verlegging van de heffing

Opmerkelijk is dat van overheidswege op fraude wordt gereageerd met een formele uitholling van het systeem. De boosdoeners worden namelijk zo mogelijk buiten het systeem geplaatst. Wij zien dat in Nederland bij onderaannemers in de bouw en de scheepsbouw en in de textielbranche. Branches die niet betrouwbaar worden geacht, behoeven geen btw meer te betalen. Aldus wordt voorkomen dat de afnemer de in rekening gebrachte en niet aan de fiscus voldane omzetbelasting verrekent met de fiscus. Voorwaar een interessante vorm van beloning van slecht of althans ongewenst gedrag. Ook in Europees verband is er dienaangaande een ontwikkeling gaande. Werden verleggingsregelingen voorheen geënt op de richtlijnbevestiging die lidstaten de mogelijkheid gaf afwijkende regelingen in te stellen ter voorkoming van fraude, thans zijn in de richtlijn specifieke gevallen opgenomen, waarin de heffing kan worden verlegd (art. 199v Richtlijn 2006/112/EG).

3.2 Buitenlandse ondernemers

Er zijn ook verleggingsregelingen die niet zijn gebaseerd op de wens fraude te voorkomen, maar een praktische achtergrond hebben. Van oudsher geldt dat voor buitenlandse ondernemers die in Nederland belaste prestaties verrichten aan Nederlandse ondernemers. In die gevallen wordt de heffing van omzetbelasting verlegd naar de afnemer, die dan als regel op dezelfde

aangifte de betaling en de aftrek vermeldt en aldus de zaak met gesloten beurzen wordt afgedaan. Een bijzondere vorm van verlegging van de heffing doet zich sedert 1993 voor ten aanzien van intracommunautaire goederen-transacties. Die transacties bestaan uit een intracommunautaire levering (nultarief) en een intracommunautaire verwerving (belastbaar feit). In feite is dus sprake van een verleggingsregeling. De verwerver kan de verschuldigde belasting in de regel ook weer aftrekken, zodat de transactie voor de omzetbelasting met gesloten beurzen wordt afgewerkt. Overigens leidt de regeling tot ingewikkelde problemen voor de deelnemers aan intracommunautaire transacties.³ Ik zal daar nu niet verder op ingaan en mij conformeren aan de uitspraak die de Europese Commissie op 23 mei 2001 daarover deed bij de presentatie van de prioriteiten in het fiscale beleid in de komende jaren: het overgangssysteem is ingewikkeld, fraudegevoelig en uit de tijd.

3.3 Ontwikkelingen in Europees verband

We zien in Europees verband een trend naar een ruimere toepassing van de verleggingsregeling. In het kader van de regeling voor intracommunautaire transacties werd voor bepaalde diensten de verleggingsregeling verplicht gesteld. In het kader van de herziening van de plaats van de dienst geldt een algemene verleggingsregeling voor diensten die door buitenlandse ondernemers aan andere ondernemers worden verricht. De conclusie kan zijn dat bij transacties tussen ondernemers in verschillende lidstaten (B2B) de verlegging opschuift van een facultatieve naar een verplichte regeling.

3.4 Vrijgestelde ondernemers en publiekrechtelijke lichamen

De btw kent naast de verleggingsregeling ook andere gevallen waarin degene die een prestatie verricht voor de heffing als het ware wordt 'overgeslagen'. Er zijn ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten. Van publiekrechtelijke lichamen wordt geen omzetbelasting geheven voor prestaties in het kader van de uitoefening van hun overheidstaak. Dit leidt niet alleen tot afbakeningsproblemen, maar ook tot constructies. Niet belast zijn betekent geen recht hebben op aftrek van voorbelasting, zodat de omzetbelasting op investeringen blijft drukken en moet worden gefinancierd. Dat accepteert men niet altijd en bouwt dan een constructie waarbij de investeringen plaatsvinden via een tussengeschoven lichaam, in de parlementaire stukken ook constructievehikel genoemd. Voor zover het onroerende zaken betreft is in 1995 reparatiewetgeving tot stand gekomen, maar die geldt niet voor alle onroerende zaken. Bovendien is de afgelopen

³ Bijv. HvJ EU 22 april 2010, nr. C-536/08 (Facet), BNB 2010/321, HR 24 maart 2011, nr. 43945bis (Euro Tyre Holding), V-N 2011/17.21.

decennia de constructie met roerende zaken, met name ziekenhuisapparatuur, gemeengoed geworden. Ook daarvoor is reparatiewetgeving voorzien, maar de totstandkoming daarvan is vertraagd door het door het Hof van Justitie van de EU ontwikkelde leerstuk van misbruik van recht. Dit houdt in dat een constructie niet wordt aanvaard als er strijd is met doel en strekking van de richtlijn of de daarop gebaseerde wet en bovendien belastingbesparing het (doorslaggevende) doel is van de constructie.⁴ Dat is een hoopvolle ontwikkeling. In de lagere rechtspraak wordt misbruik van recht met enige regelmaat toegepast, maar de Hoge Raad heeft zich daar nog niet echt over uitgelaten. De indruk bestaat dat de Hoge Raad, die *fraus legis* in de omzetbelasting nooit heeft willen aanvaarden, de voorkeur geeft aan herkwalificatie van de feiten boven het wegdenken van de constructie. Verdere reparatiewetgeving is nu afhankelijk gesteld van de mate waarin de Hoge Raad het leerstuk van misbruik van recht zal toepassen. Wat opvalt met betrekking tot het gebruik van constructies door overheidslichamen en daarmee gelieerde instellingen is dat in de tachtiger jaren van de vorige eeuw in die kringen nog de vraag werd gesteld of het gebruik van constructies tegenover de rijksoverheid wel ethisch verantwoord was, terwijl men in de negentiger jaren duidelijk de schaamte voorbij was. Anderzijds komt een zekere schaamte nog wel tot uitdrukking in het verhullende taalgebruik dat betrokkenen zijn gaan bezigen. Zij spreken niet meer van een constructie maar van een structuur of variant.

4. Hoe nu verder?

Hiervoor heb ik enkele voor het btw-systeem bedreigende omstandigheden aangeduid. We zien neigingen tot versmalling van de basis voor de heffing als reactie op fraude, onvoldoende fiscale betrouwbaarheid en constructies. De vraag is dan wat er met betrekking tot de revitalisatie van de btw zou kunnen worden gedaan.

4.1 Grondslagverbreding

Met betrekking tot vrijstellingen zou ik, op het gevaar af vervelend te worden, nogmaals willen pleiten voor een fundamentele heroverweging van de vrijstellingen. Voor veruit de meeste vrijstellingen geldt naar mijn mening dat zij kunnen worden vervangen door een verlaagd tarief of desnoods een nultarief. Administratief zou dat winst betekenen en bovendien zullen de constructie-eigingen, die zich nu met name richten op roerende zaken, op dit punt weggenomen worden. Ook als die neigingen zouden kunnen worden bedwongen door het leerstuk van misbruik van recht of reparatiewetgeving, zou een dergelijke heroverweging zinvol zijn. Het voorkomt een verdere jurisdisering

⁴ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170 met mijn noot.

en de praktijk zou ermee gediend zijn. De Europese regelgeving kent de mogelijkheid van een tweede verlaagd tarief, dat zou kunnen worden vastgesteld op de geschatte voorbelasting die bij een vrijstelling verloren gaat.

Ook voor overheidshandelingen zou een verdergaande belastingheffing – al dan niet tegen een verlaagd tarief of nultarief – moeten worden overwogen. Dat zou de werking van de btw versterken. Wij zien nu echter een tendens tot verdere uitholling van het systeem. Ik doel op de zogenoemde compensatieregeling voor provincies en gemeenten die op 1 januari 2003 is ingevoerd. Daarbij wordt kort gezegd de omzetbelasting die drukt op overheidshandelingen – die immers buiten de omzetbelasting vallen – door de rijksoverheid vergoed. De gedachte daarbij is dat provincies en gemeenten zich dan bij de vraag ‘in- of uitbesteden?’ niet meer behoeven te laten leiden door het btw-effect. Een stok die krom is, kan men proberen recht te buigen, maar men kan hem ook gewoon breken en dat is wat naar mijn mening hier gebeurt. Het op ruime schaal in de heffing betrekken van publiekrechtelijke lichamen is geen nieuwlichterij. Aan het einde van een gedegen dissertatie uit 1987 lees ik: ‘De overheid dient in ruimere mate dan thans het geval is belastingplichtig en terugvraagplichtig te zijn. Als, niet objectief vrijgesteld, producent en consument, dient zij voorbelasting terug te krijgen, zij het om verschillende redenen.’⁵

Wat het belang van een brede grondslag van de btw betreft heeft Reugebrink in 1963 al geschreven: ‘Indien vrijstellingen en andere uitzonderingen welke in beginsel in strijd zijn met de grondgedachte van de B.T.W. om welke reden dan ook in enige omvang moeten worden opgenomen, kan de werking van het stelsel op een dergelijke wijze worden gefrustreerd, dat de nadelen van het dan ontstane stelsel de voordelen verre overtreffen.’ Ik heb het van geen vreemde.

4.2 Voorkomen van lekken

Het is begrijpelijk dat gereageerd wordt op een dergelijke praktische uitholling van het systeem. De oplossing wordt in Europees verband voornamelijk gezocht in administratieve processen. Allerhande maatregelen met betrekking tot de administratie en de facturen moeten het tij keren. Al die pogingen zijn naar mijn mening tot mislukken gedoemd, omdat versneling van de administratieve processen de fraude wellicht eerder zichtbaar maakt, maar die fraude niet voorkomt. Het zal bedenkers van bijvoorbeeld carrouselfraude hooguit prikkelen tot nog ingenieuzer constructies.

⁵ A.H.R.M Denie, ‘De overheid in de omzetbelasting’, Kluwer Deventer 1987, p. 363.

Een andere gedachte is de aftrek van voorbelasting afhankelijk te maken van de voldoening van de belasting door de presterende ondernemer. Op die manier kan men voorkomen dat er omzetbelasting weglekt. Nieuwenhuizen heeft in dit verband voorgesteld de facturen te laten lopen via de Belastingdienst, die dan de aftrek kan fiatteren. Het lijkt mij niet uitgesloten dat de praktische aspecten van een dergelijk systeem zo ingrijpend zijn, dat voor hetzelfde geld een doeltreffender systeem kan worden opgetuigd.

4.3 Verlegging van de heffing

We zagen een zekere opmars van de verleggingsregeling, waaronder ik voor het gemak ook de intracommunautaire verwerving rangschik. Met zou kunnen zeggen dat voor intracommunautaire leveringen en diensten de heffing is verlegd naar de afnemer in de andere lidstaat. De verleggingsregeling kan een belangrijke rol spelen bij het voorkomen van lekkage in het btw-systeem. Heffing en aftrek zijn dan immers in één hand. De vraag dringt zich op waarom een verleggingsregeling in binnenlandse verhoudingen ook niet mogelijk zou zijn. In dit verband versta ik onder een verleggingsregeling ook de intracommunautaire verwerving met aftrek. Het verschil is dat de leverancier in het ene geval op de factuur vermeldt dat de heffing verlegd is en in het andere geval het nultarief toepast. Waarom wordt een Nederlandse ondernemer toepassing van het nultarief toegestaan bij een levering aan een ondernemer in Cluj (Roemenië) en niet bij een levering aan een ondernemer in Cadzand? In 1996 heeft Van Zadelhoff dit al concurrentievervalsing genoemd; hij ziet in de praktijk een duidelijke voorkeur voor intracommunautaire aankopen boven binnenlandse aankopen.⁶ Praktisch kan het geen probleem zijn, zowel de ondernemer uit Cluj als die uit Cadzand zitten in het Europese bestand van btw-identificatienummers. Ook zou het soms moeizame bewijs van het vervoer van de goederen naar een andere lidstaat niet meer nodig zijn en hoeft men zich bij ABC-gevallen niet meer druk te maken over de aanwijzing van die ene intracommunautaire levering. Ik realiseer mij dat dit voor de ware gelovigen een verdere uitholling van het btw-systeem betekent, maar waarom zou dat systeem beperkt moeten zijn tot Nederlandse ondernemers en dan nog alleen als zij voldoende betrouwbaar worden geacht? Een gebruikelijke tegenwerping is dat een algemene verleggingsregeling in feite neerkomt op een kleinhandelsbelasting en dat het karakter van de btw geweld wordt aangedaan. Dat laatste lijkt mij niet zo relevant. Ik wil immers zo goed mogelijk het consumptieve verbruik belasten en daarbij zal mij het karakter van de btw een zorg zijn. Wie zich als hoeder van het btw-karakter opwerpt en daarbij alle nadelen

⁶ 'Het verloren paradijs van de eenvoud', verslag van een symposium, WFR 1996, p. 309.

daarvan in de naam van het karakter accepteert, heeft het volgens mij niet begrepen.

4.4 Effecten van een algemene verleggingsregeling

Van meer belang is de omstandigheid dat de btw bij een algemene verleggingsregeling, evenals bij een kleinhandelsbelasting, in feite alleen in de laatste schakel wordt geheven. Voor de kleinhandelaar maakt dat in feite geen verschil ten opzichte van het normale systeem. In dat geval moet hij immers ook de volledige btw voldoen, zij het een deel aan zijn leverancier en een deel aan de fiscus. In dit verband wordt er ook wel op gewezen dat de kleinhandel administratief niet in staat is in de gehele last van de omzetbelasting te dragen. Dat zal in de zestiger jaren van de vorige eeuw zo geweest zijn, maar het is voor mij zeer de vraag of dat nu nog zo is. Zelfs op de wekelijkse warenmarkt kom ik redelijk geavanceerde apparatuur tegen. Bovendien moet worden bedacht dat een groot deel van de kleinhandelsverkoop voor rekening komt van grootgrutters, warenhuisketens en dergelijke.

Bij een algemene verleggingsregeling is van groot belang te weten wie de afnemer is. Alleen indien de afnemer een ondernemer is kan die regeling worden toegepast. Dat vereist derhalve aandacht van de leverancier of dienstverrichter. In de schakels vóór de kleinhandel zal dat doorgaans geen probleem zijn, omdat levering aan particulieren daar niet gebruikelijk is. Het gaat derhalve met name om de kleinhandel. De kleinhandel moet nu voor prestaties aan andere ondernemers een factuur uitreiken. Dat verandert niet. De vraag is ook nu in welke gevallen een factuur vereist is. Destijds is goedgevonden een afwachtende houding aan te nemen: alleen een factuur als de afnemer erom vraagt. Die handelwijze kan ook bij een algemene verleggingsregeling worden toegepast. Wordt niet om een factuur gevraagd dan is de kleinhandelaar omzetbelasting verschuldigd die bij de afnemer niet aftrekbaar is. Het kan zijn dat een factuur gevraagd wordt door een afnemer die geen ondernemer is. Die zou op die manier aan de omzetbelastingdruk kunnen ontsnappen. De presterende ondernemer beschikt echter over het VIES-bestand, en kan op die manier controleren of de afnemer inderdaad de status van ondernemer heeft. Dezelfde controle als nu bij leveringen naar andere lidstaten vereist is. Het moet derhalve mogelijk zijn privé-afnemers van zakelijke afnemers te onderscheiden.

Uitgaande van het vorenstaande is het risico voor de fiscus bij een algemene verleggingsregeling gelegen bij aankopen door ondernemers die de leveringen en diensten (deels) voor privédoeleinden gebruiken. Op zichzelf kennen wet en richtlijn daarvoor regels. Uitgangspunt is dat voor de als ondernemer aangekochte goederen en diensten recht op aftrek bestaat. Vervolgens

worden goederen die aan het bedrijfsvermogen worden onttrokken fictief geleverd (art. 3 lid 3 onderdeel a Wet OB 1968). Voor in privé gebruikte diensten zijn fictieve diensten voorzien (art. 4 lid 2 Wet OB 1968). Theoretisch is heffing van omzetbelasting op privégebruik daarmee geregeld. De vraag is nu of de kans dat het mis gaat bij een algemene verleggingsregeling groter is dan bij de normale regeling. In dit verband merk ik allereerst op dat bij de invoer van goederen en bij intracommunautaire verwervingen doorgaans geheven wordt van degene voor wie de goederen zijn bestemd, met in beginsel aftrekrecht voor de ondernemer. In de normale btw-regeling heeft de afnemer een factuur met omzetbelasting die hij kan aftrekken. Dat betekent dat voor privégebruik de uitgangspositie in feite steeds dezelfde is: het komt aan op de aangifte van het privégebruik door de afnemer. De vraag is nu of de controlemogelijkheden ten aanzien van het privégebruik in de genoemde gevallen verschillen. Bij invoer zijn er invoerdocumenten, bij intracommunautaire verwervingen zijn er facturen met het nultarief en lijsten van de presterende ondernemer en bij binnenlandse aankopen zijn er facturen met 'omzetbelasting verlegd'. Men kan zich afvragen of ook in binnenlandse verhoudingen bij een algemene verleggingsregeling listing door de presterende ondernemer uit een oogpunt van toezicht wenselijk is. Ik betwijfel dat, omdat listing heel mooi is, maar voor zover ik weet niet toereikend voor toezicht op belastingheffing van privégebruik. Stel dat de afnemer de factuur met 'omzetbelasting verlegd' niet kan verdonkeremanen omdat anders zijn inkopen niet matchen met de verkopen van zijn wederpartij, wat weet de fiscus dan van het privégebruik van de afnemer? Het komt er denk ik op neer dat voor de beoordeling of de ondernemer voldoende rekening heeft gehouden met privégebruik van goederen en diensten die via zijn onderneming lopen, een ordinaire controle nodig is, ook indien geen algemene verleggingsregeling wordt toegepast. In dit verband merk ik nog op dat privégebruik niet alleen voor de omzetbelasting van belang is, maar meer nog voor de inkomstenbelasting. Ik ben een digibeet, maar misschien zijn er in het kader van horizontaal toezicht wel mogelijkheden om ook wat het privégebruik betreft in control te zijn.

4.5 Toch maar een algemene verleggingsregeling?

Veel omzetbelastingdeskundigen reageren op iets anders dan een btw-stelsel onmiddellijk met de mededeling dat dit nog veel meer fraude teweegbrengt. Het is voor mij de vraag of dat waar is. Soms denk ik dat het alleen maar een reflex is. In het licht van bovenstaande globale analyse lijkt het mij voorbarig om een algemene verleggingsregeling af te wijzen. Je kunt nog een stap verdergaan en denken aan een kleinhandelsbelasting. Dat doe ik hier maar niet, want degene aan wie dit boek is opgedragen zag

daar achttien jaar geleden niets in.⁷ Opvallend vond ik wel dat Schoemaker, destijds directeur-generaal fiscale zaken, de btw kennelijk zag als een overgangsstelsel. Meer dan twintig jaar geleden ging hij ervan uit dat het btw-stelsel op dat moment nog niet ter discussie stond, maar dat dit in de toekomst wel degelijk het geval zou kunnen zijn, op welk moment een kleinhandelsbelasting in beeld zou komen.⁸ Overigens heeft een algemene verleggingsregeling ten opzichte van een kleinhandelsbelasting het voordeel dat niet elke lidstaat daarin even ver hoeft te gaan. Het btw-systeem wordt op zichzelf niet afgeschaft, er wordt alleen wat creatiever mee omgegaan.

5. Slot

De strekking van mijn betoog is niet zozeer het pleiten voor een afschaffing van het btw-systeem, maar wel een aansporing tot nuchterheid als het gaat om de onaantastbaarheid van het karakter van de btw. Bedacht moet worden dat het maar een van de mogelijkheden is om het doel te bereiken, namelijk het belasten van consumptieve bestedingen. Ooit heb ik gefilosofeerd over de invoering van een directe verbruiksbelasting. Ik zal dat hier niet doen, omdat ik mij dan wel erg ver verwijder van de Europese werkelijkheid. In dit opzicht geldt zeker wat ik eens als stelling bij een proefschrift las: de aantrekkelijkheid van een idee is het grootst in onbeschreven toestand. Laten wij nuchter blijven. Om het met Van der Zanden, geboren en getogen in een van de generaliteitslanden en een van de founding fathers van de Nederlandse btw, te zeggen: ‘In elk geval is er aan de BTW, in welke vorm dan ook, niets heilig, niets dat moet. Overigens mag men daar van mij best anders over denken, men mag de BTW best als een heel bijzondere belasting zien en de Europese vorm van de BTW mondiaal als het summum van die belasting beschouwen, maar waarom zou men het zich nodeloos moeilijk maken?’⁹ Onnodig te zeggen dat ik het werken onder zijn leiding als aangenaam ervaren heb. Als we de zaken zo met de nodige nuchterheid bezien, kan de btw ook in de toekomst zeker aftrek vinden indien de aftrek van btw plaats zal vinden door degene die dezelfde btw ook verschuldigd is.

⁷ A.H.R.M. Denie, ‘BTW-binnengrenzen en de grenzen van de BTW’, Gouda Quint 1995, p. 31.

⁸ A.Schoemaker, ‘Grenzen aan de ontwikkeling van de BTW’, in: ‘De Ware Koningin der belastingen’, Kluwer 1990, p. 13.

⁹ J.B. van der Zanden, ‘Daar wordt waarde toegevoegd’, in: ‘De Ware Koningin der belastingen’, Kluwer 1990, p. 25.

Woorden schieten tekort

Over het gebruik van synoniemen en homoniemen in de btw

*Mr. dr. A.J. van Doesum*¹

*‘De schrijfmachine mijmert gekkepraat.
Lees maar, er staat niet wat er staat.’*²

1. Inleiding

De legitimiteit, rechtvaardigheid en doelmatigheid van belastingwetgeving vereisen dat fiscale regelgeving eenvoudig, duidelijk en toegankelijk is.³ Een duidelijke formulering en een samenhangende terminologie zijn onontbeerlijk voor het begrip en de interpretatie van een wettekst.⁴ Aan de formulering (eenvoud, helderheid en toegankelijkheid) van wettelijke bepalingen moeten daarom hoge eisen worden gesteld.⁵

¹ Belastingadviseur bij PricewaterhouseCoopers N.V. te Amsterdam en als universitair docent verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg van de Universiteit van Tilburg.

² Uit: Martinus Nijhoff, ‘Awater’, in: ‘Verzamelde gedichten’, Bert Bakker/Daamen N.V., Den Haag 1964, p. 216.

³ J.L.M. Gribnau, ‘Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing’, SDU Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort 2007, p. 67. Andere kwaliteitseisen die aan wetgeving worden gesteld zijn: 1. rechtmatigheid en gerichtheid op rechtsbeginselen; 2. doeltreffendheid en doelmatigheid; 3. subsidiariteit en evenredigheid; 4. uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid; 5. onderlinge afstemming met andere regelingen.

⁴ Duidelijkheid van regelgeving wordt wel als een zeer fundamenteel kenmerk van behoorlijke wetgeving beschouwd. J.L.M. Gribnau, ‘Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving’, in: ‘Vijf jaar IB 2001’, Kluwer, Deventer 2006, p. 42. Zie ook: COM(2004) 246 definitief, p. 19.

⁵ Zie de nota ‘Zicht op wetgeving’ (Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 2) en het Onderzoek naar de adviezen van de Raad van State inzake wetgevingskwaliteit, Bijlage bij het Kamerstuk II 1990/91, 22 008, nr. 7, p. 489.

Zowel op nationaal⁶ als op Europees niveau⁷ wordt dan ook van de wetgever verwacht dat hij consistent is in het gebruik van termen en de definities die hij daarvan geeft. Die consistentie veronderstelt dat in een regeling geen verschillende termen gehanteerd worden, die (ongeveer) eenzelfde betekenis hebben. Dergelijke *synoniemen* maken een regeling niet helder en toegankelijk voor burgers en roepen onvermijdelijk interpretatiemoeilijkheden op.⁸ Het gebruik van *homoniemen* in een regeling is uit den boze. Van een homoniem is sprake, wanneer eenzelfde term binnen een regeling verschillende betekenissen heeft.⁹ Wanneer in een regeling homoniemen worden gebruikt, ligt (juridische) spraakverwarring, en daarmee de met rechtsonzekerheid gepaard gaande rechtsongelijkheid op de loer. Bovendien dragen homoniemen niet bij aan de idee van rechtseenheid.

Het is mijn stellige indruk dat het aan samenhang binnen het in de btw gebruikte terminologie nog wel eens schort. Met name komen homoniemen nogal eens voor. Een complicerende factor daarbij is de gelaagdheid van het rechtsgebied. Ook het gebruik van Europese richtlijnen, die slechts naar hun resultaat verbindend zijn, draagt bij aan een gebrek aan samenhang. De terminologie, die op Europees niveau wordt gehanteerd, wordt niet altijd onverkort gebruikt op het nationale niveau, terwijl de betekenis, die aan de termen op beide niveaus wordt gegeven, wel gelijk dient te zijn. Doordat de Btw-richtlijn, waarop de lidstaten hun btw-regelgeving baseren, bovendien

⁶ Zie de nota 'Zicht op betere wetgeving', *supra*, en de nota 'Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie' (Kamerstukken II 2000/01, 27 475, nr. 2). Zie in dit verband tevens: G.J. Veerman, 'De wet als zinsbegoochelingstoestel, over de kwaliteit van wetgeving' (oratie UM), 2004.

⁷ In de aan de slotakte van het Verdrag van Amsterdam gehechte Verklaring nr. 39 is opgenomen dat het Europees Parlement, de Raad en de Commissie gezamenlijk richtsnoeren moeten vastleggen inzake de redactionele kwaliteit van de communautaire wetgeving. Dit is gebeurd bij het inter-institutioneel akkoord van 22 december 1998 betreffende de gemeenschappelijke richtsnoeren voor de redactionele kwaliteit van de communautaire wetgeving (PbEG 1999, C 73/1).

⁸ Zie in dit verband punt 1.4.1 van de zogenoemde 'Gemeenschappelijke praktische handleiding' (zie hierna): 'De opsteller moet trachten de normatieve bedoeling te herleiden tot eenvoudige begrippen, die vervolgens eenvoudig kunnen worden uitgedrukt. Daarbij dient hij zo veel mogelijk woorden uit het normale spraakgebruik te gebruiken. Indien nodig dient hij de voorkeur te geven aan de duidelijkheid van de bepaling boven de fraaiheid van de stijl. Zo zal hij bijvoorbeeld vermijden synoniemen of verschillende zinswendingen te gebruiken om eenzelfde gedachte uit te drukken'.

⁹ Dit verschijnsel wordt in de semantiek aangeduid als 'polysemie'.

authentiek is in 23 talen,¹⁰ is een Babylonische spraakverwarring binnen de btw welhaast onvermijdelijk.

Punt 6 van de zogenoemde ‘Gemeenschappelijke praktische handleiding’ (hierna: GPH) schrijft voor dat communautaire wetgeving moet voldoen aan de eis dat de gebruikte terminologie coherent is, zowel binnen de bepalingen van eenzelfde besluit als ten opzichte van die van reeds geldende besluiten, vooral wanneer die op eenzelfde gebied betrekking hebben.¹¹ Bovendien meldt de GPH: ‘Voor dezelfde begrippen dienen dezelfde termen gebruikt te worden, daarbij evenwel zo min mogelijk afwijkend van de betekenis die in het gewone of in het juridische of technische taalgebruik daaraan wordt gegeven.’

Indachtig deze voorschriften, is bij de herschikking van de Zesde richtlijn in 2006, op Europees niveau getracht het probleem van het gebrek aan samenhang in de gebruikte terminologie binnen de Btw-richtlijn te verhelpen.¹² Eenzelfde operatie heeft in 2011 plaatsgevonden ten aanzien van de Btw-verordening (hierna aangehaald als: Uitleggingsverordening).¹³ In 2007 is op nationaal niveau een poging ondernomen om te komen tot meer samenhang in de terminologie. Daarbij is getracht aansluiting te zoeken bij

¹⁰ De officiële talen en de werktalen van de Instellingen van de Unie zijn: Bulgaars, Deens, Duits, Engels, Ests, Fins, Frans, Grieks, Hongaars, Iers, Italiaans, Lets, Litouws, Maltees, Nederlands, Pools, Portugees, Roemeens, Sloveens, Slowaaks, Spaans, Tsjechisch en Zweeds. Zie: art. 1 Verordening No. 1 tot regeling van het taalgebruik in de Europese Economische Gemeenschap (PbEG 1958, L 17/385).

¹¹ Op basis van het inter-institutioneel akkoord van 22 december 1998 betreffende de gemeenschappelijke richtsnoeren voor de redactionele kwaliteit van de communautaire wetgeving (PbEG 1999, C 73/1) hebben de juridische diensten van het Europees Parlement, de Raad en de Commissie, ten behoeve van eenieder die binnen de Gemeenschapsinstellingen bij de opstelling van wetteksten is betrokken, de ‘Gemeenschappelijke praktische handleiding’ (GHP) opgesteld. Deze handleiding is beschikbaar op: <http://eur-lex.europa.eu/nl/techleg/pdf/nl.pdf> (geraadpleegd op 10 mei 2011).

¹² Het voorstel voor de herschikking van de Zesde richtlijn vermeldde in dit verband: ‘Definities moeten in het gehele besluit worden gerespecteerd. Gedefinieerde termen moeten op eenvormige wijze worden gebruikt en de inhoud ervan moet steeds in overeenstemming zijn met de vastgestelde definities.’ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking), COM(2004) 246 definitief, p. 17.

¹³ Uitleggingsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking), PbEU van 23 maart 2011, L 77/1.

de terminologie van de Zesde richtlijn (thans: Btw-richtlijn).¹⁴ Ondanks al deze initiatieven, is de samenhang van de terminologie in de btw nog niet wat het wezen moet.

Met het groenboek over de toekomst van de btw, heeft de Europese Commissie het debat geopend over de toekomst van het btw-stelsel.¹⁵ De Commissie noemt de complexiteit van de btw-voorschriften als één van de problemen van het huidige stelsel. Dat een deel van die complexiteit mogelijk wordt veroorzaakt door een gebrek aan samenhang in de gehanteerde termen, vermeldt de Commissie daarbij echter niet.

In deze bijdrage laat ik – aan de hand van diverse voorbeelden – zien dat binnen de rechtsinstrumenten die de btw omlijnen, synoniemen en homoniemen voorkomen en dat zulks niet bijdraagt aan de eenvoud die het btw-stelsel zou moeten kenmerken.

2. Term, begrip, concept, betekenis, definitie en interpretatie

Een wetgever legt door middel van regelgeving normen schriftelijk vast. Daartoe heeft de wetgever slechts één instrument: taal. Met taal moet de wetgever zijn wil tot uitdrukking brengen.¹⁶ Taal, welke taal dan ook, is echter een gebrekkig medium.¹⁷ De problemen beginnen reeds bij het selecteren van termen die gebruikt kunnen worden om begrippen te vangen en normen vorm te geven.

2.1 Taalkunde

Volgens Dikke Van Dale is een ‘term’ een woord of uitdrukking dat (die) met name in een bepaald vak, op een bepaald gebied van kunst, techniek, sport, enz. wordt gebruikt en daar een eigen, scherp omlinnde betekenis heeft.¹⁸ Ook in het recht, in het bijzonder in het domein van het recht dat

¹⁴ Zie onder meer: Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3 (MvT), p. 58-60, 65 en 26-27.

¹⁵ Groenboek over de toekomst van de btw: ‘Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel’, COM(2010) 695 definitief.

¹⁶ Het voert te ver om hier nader in te gaan op de personificatie van het proces van wetgeving als wetgever en de wil die die wetgever dan zou hebben. Zie hierover uitgebreid: H.W.M. van Kesteren, ‘Fiscale rechtswil’ (diss.), Gouda Quint, Arnhem 1994, p. 37-40 en de aldaar aangehaalde literatuur.

¹⁷ Vgl. D.B. Bijl en J.A.G. van der Geld, ‘Overkill in fiscale wet- en regelgeving’, *Geschriften voor de Vereniging van Belastingwetenschap*, nr. 237, Kluwer, Deventer 2009, p. 6.

¹⁸ Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse Taal, Van Dale Lexicografie BV, Utrecht/Antwerpen, 14^e editie 2005.

door de btw wordt bestreken, worden veel verschillende ‘termen’ gebruikt. Aan iedere term moet een betekenis worden gegeven: zij moeten worden gedefinieerd. De definitie van een term om- of beschrijft het concept (begrip) waarop de term is of wordt ‘geplakt’ zodat het concept (begrip) van andere concepten (begrippen) wordt onderscheiden. Aldus geeft een term vorm aan de inhoud van een begrip.¹⁹ Het vat de betekenis van een begrip in één woord of in een paar woorden.

Synoniemen en homoniemen vormen in dit opzicht defecten in een begrippenapparaat. In het geval van een synoniem wordt (de inhoud van) een begrip in méér dan één term vervat. Aldus krijgen verschillende woorden (ongeveer) dezelfde betekenis. De woorden verliezen daarmee de eigen, scherp omlijnde betekenis. In het geval van homoniemen blijft de vorm (het woord) gelijk, maar krijgt het woord méér dan één betekenis. Dan wordt het woord pluri-interpretabel. In beide gevallen kan eigenlijk niet meer gesproken worden van ‘termen’, aangezien een term juist het bestaan van een eigen, scherp omlijnde betekenis veronderstelt.

2.2 Recht

Voor de toegankelijkheid van regelgeving is het wenselijk, termen te gebruiken, die in het maatschappelijk verkeer of in aanpalende rechtsgebieden gebruikelijk zijn. Aan dergelijke termen zal al snel de betekenis worden gegeven, die deze termen elders hebben. Dat hoeft niet altijd aan te sluiten bij hetgeen de wetgever met de betreffende regeling bedoelt. Het (afwijkende) karakter van een regeling kan ertoe nopen een specifieke betekenis aan een term te geven.²⁰ In die gevallen of wanneer de wetgever een grotere mate van duidelijkheid wenst te creëren, kan hij termen in de betreffende regeling (nader) definiëren. Wanneer de wetgever ertoe overgaat een term in een regeling te definiëren, staat hem wederom slechts één middel ter beschikking: diezelfde taal. Het paradoxale risico bestaat dat met ieder woord dat ter verduidelijking aan de omschrijving van een term wordt toegevoegd, de onduidelijkheid van de betekenis van die term wordt vergroot. Elk woord vernieuwt de stilte die het breekt.²¹

¹⁹ Een ‘begrip’ is een eenheid van denken/algemene voorstelling. Zie: Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse Taal, Van Dale Lexicografie BV, Utrecht/Antwerpen, 14^e editie 2005.

²⁰ Denie schrijft in dit verband: ‘Waar het civiele recht niet toereikend is in het realiseren van de doelstellingen van de omzetbelasting, ontwikkelt de omzetbelasting in het licht van deze doelstellingen eigen begrippen en figuren’. A.H.R.M. Denie, ‘De overheid in de omzetbelasting’ (diss.), Kluwer, Deventer 1987, p. 275.

²¹ Uit: Martinus Nijhoff, ‘Awater’, in: ‘Verzamelde gedichten’, Bert Bakker/Daamen N.V., Den Haag 1964, p. 215.

Het is uiteindelijk de rechter, die moet zien te achterhalen hoe een norm, en daarmee een term en daarmee ook een begrip, moet worden opgevat. De rechter interpreteert de rechtsregel en aldus ook de termen en definities waaruit die rechtsregel bestaat. Daartoe staan hem verschillende methoden ter hand. Het beginsel van rechtszekerheid eist dat de zogenoemde tekstuele (grammaticale), dat wil zeggen taalkundige, interpretatiemethode het uitgangspunt vormt.²² Gezien de veeltaligheid van het Europese recht zal, wanneer het om een Europese rechtsregel gaat, waar nodig, een taalvergelijking gemaakt dienen te worden. Biedt grammaticale interpretatie geen soelaas, dan zal de rechter naar alternatieve interpretatiemethoden grijpen.²³ Het is echter niet mogelijk met een beroep op de bedoeling van de wetgever te bereiken dat een wettekst moet worden uitgelegd zoals de wetgever deze welbewust nu juist niet heeft geformuleerd of om een zodanige uitlegging aan bepalingen te geven dat een eventuele fout van de wetgever wordt gecorrigeerd.²⁴

In dat verband vraag ik mij af of de rechtspraak van het HvJ en de verdere uitwerking daarvan door de Hoge Raad met betrekking tot de verschuldigdheid van btw die ten onrechte in rekening is gebracht, voldoet aan bovengenoemde stelregels.²⁵ De richtlijnbeepaling waar het daarbij om gaat, art. 203, zegt: ‘De BTW is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt’. Het was in Nederland vaste jurisprudentie dat ook niet-ondernemers, die ten onrechte omzetbelasting op een factuur vermeldden, deze belasting verschuldigd werden.²⁶ Het HvJ heeft echter voor recht verklaard dat: ‘Het bedrag dat een persoon die voor de staat diensten verricht, als belasting over de toegevoegde waarde op een factuur vermeldt, moet niet

²² HvJ 6 oktober 1982, nr. C-283/81 (Cilfit), Jur. 1982, p. 03415. Ook nationale rechters zullen als eerste interpretatiemethode naar die van de grammaticale methode grijpen (zie bijv.: HR 24 januari 1996, nr. 29.954, BNB 1996/138 en conclusie van A-G Van Hilten van 14 september 2010, nr. CPG 09/02222, V-N 2010/64.24).

²³ Zie over interpretatiemethoden van in het bijzonder het HvJ: J.J.P. Swinkels, ‘De belastingplichtige in de Europese BTW’ (diss.), Koninklijke Vermande, ’s-Gravenhage 2001, p. 71 e.v. en A. van Dongen, ‘De harmonisatie van de btw’ (diss.), Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort 2007, p. 47-48.

²⁴ HR 24 januari 1996, nr. 29.954, BNB 1996/138 en HvJ 15 juli 2010, nr. C-582/08 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), V-N 2010/37.25, r.o. 46. Zie ook Denie, die de vraag opwerpt: ‘Kan de regelgever geacht worden meer te zeggen dan hij zei?’, A.H.R.M. Denie, ‘Minder muziek bij het jubileum van de BTW?’, WFR 1994/6086, p. 34.

²⁵ HvJ 6 november 2003, nr. C-78/02 t/m C-80/02 (Maria Karageorgou e.a.), V-N 2003/58.17 en (onder andere) HR 14 november 2008, nr. 42.312, V-N 2008/55.22.

²⁶ Zie bijv.: TC 24 mei 1977, nr. 11 701 OB’68, BNB 1978/32, Hof Amsterdam 4 mei 1982, nr. 424/81, BNB 1983/212 en HR 17 maart 1999, nr. 34.126, BNB 1999/214.

als belasting over de toegevoegde waarde worden aangemerkt wanneer deze persoon bij vergissing denkt dat hij deze diensten als zelfstandige verricht, terwijl er in werkelijkheid een verhouding van ondergeschiktheid bestaat.’ Taalkundig is deze interpretatie mijns inziens niet onjuist, maar de meest voor de hand liggende taalkundige interpretatie is het ook niet. In feite betekent dit oordeel dat het woord ‘eenieder’ in art. 203 de betekenis ‘belastingplichtige’ heeft. Immers, volgens het HvJ kan een niet-belastingplichtige geen btw op een factuur vermelden. Een dergelijke betekenis van het woord ‘eenieder’ lijkt mij niet in overeenstemming met de betekenis van datzelfde woord in art. 9 Btw-richtlijn. Aldaar heeft het onmogelijk de betekenis van ‘belastingplichtige’, omdat het juist een *element* vormt van de omschrijving van die term. Door op deze wijze van het woord ‘eenieder’ een homoniem te maken, heeft het HvJ de eenvoud van het btw-stelsel mijns inziens niet bevorderd. Een verwarring van termen ligt thans ten grondslag aan een reeks inbreukprocedures, aangespannen door de Europese Commissie, omdat sommige lidstaten toestaan dat bepaalde niet-belastingplichtigen deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid (art. 11 Btw-richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB).²⁷ Volgens de tekst van art. 11 Btw-richtlijn kunnen *personen* deel uitmaken van een fiscale eenheid. De Commissie is van mening dat het woord personen eenzelfde betekenis heeft als de term *belastingplichtigen*, die gedefinieerd is in art. 9 Btw-richtlijn. De uitleg die de Commissie aldus geeft aan de term ‘personen’, lijkt een zodanige uitlegging te zijn dat een eventuele fout²⁸ daarmee zou worden gecorrigeerd. Zoals aangegeven, is dat noch naar nationaal, noch naar Europees recht acceptabel.

Hoe dan ook, bij een (tekstuele) interpretatie van termen, hun definities en de rechtsregels en regeling waar zij deel van uitmaken, is de rechter er niet mee geholpen, wanneer het door de wetgever gehanteerde apparaat van termen onsamenhangend en inconsistent is. Ook hier geldt: een goed begin, is het halve werk. Dat het daarna alsnog uit de hand kan lopen, daar is geen taal tegen opgewassen.

²⁷ Zie: beroep ingesteld op 15 februari 2011, nr. C-65/11 (Europese Commissie/Koninkrijk der Nederlanden), PbEU 2011, C 30/10, Beroep ingesteld op 24 februari 2011, nr. C-85/11 (Europese Commissie/Ierland), PbEU 2011, L 347/1, Beroep ingesteld op 24 februari 2011, nr. C-86/11 (Europese Commissie/Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland), PbEU 2011, L 347/1, Beroep ingesteld op 21 februari 2011, nr. C-74/11 (Europese Commissie/Republiek Finland), PbEU 2011, C 113/9.

²⁸ Het komt mij overigens voor dat het in het geheel geen fout betreft. Zie hierover: A.J. van Doesum en G.J. van Norden, ‘De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale eenheid btw’, WFR 2009/6840, p. 1572-1582.

3. Uniebegrippen

Eén van de doelstelling van de (harmonisatie van de) btw is concurrentieverstoring tussen lidstaten te voorkomen.²⁹ Een dergelijke verstoring kan optreden, indien aan dezelfde termen in verschillende lidstaten een verschillende uitlegging wordt gegeven.³⁰ Door interpretatieverschillen kunnen immers situaties van dubbele heffing of (dubbele) niet-heffing ontstaan. Daardoor gaan belastinginkomsten voor de lidstaten, alsook voor de EU verloren of worden belastingplichtigen onevenredig belast. Bovendien leidt een ongelijke uitlegging van dezelfde termen in de lidstaten mogelijk tot verstoring van de mededinging. Wanneer immers een lidstaat een gunstiger uitlegging aan een term geeft dan een andere lidstaat en aldus een afwijkend begrip hanteert, kan het gevolg daarvan zijn dat in het binnenland gevestigde ondernemers bevoordeeld worden ten opzichte van elders gevestigde ondernemers. Reeds om deze redenen moeten termen, die in de Europese btw worden gehanteerd, in alle lidstaten op gelijke wijze worden uitgelegd, zodat in alle lidstaten met dezelfde begrippen wordt gewerkt.³¹ Voor veel termen is dit ook de regel. Zo geldt ten aanzien van vrijwel alle termen die voorkomen in de vrijstellingen, dat zij een uniforme, dat wil zeggen in alle lidstaten gelijke, betekenis hebben.³² Dergelijke termen pleegden voor de inwerkingtreding van het VWEU als ‘communautaire begrippen’ te worden aangeduid. Ik merk op dat dit eigenlijk een onjuiste benaming is: het zijn eigenlijk ‘communautaire termen’, waarbij met het bijvoeglijk naamwoord ‘communautaire’ wordt bedoeld dat aan de term in de diverse lidstaten dezelfde uitleg wordt gegeven, zodat in alle lidstaten met hetzelfde

²⁹ Considerans bij Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006, L 347/1, punt 4.

³⁰ Het HvJ heeft het in dit verband over ‘begrippen’, terwijl het eigenlijk ‘termen’ bedoelt. Zo overwoog het HvJ met betrekking tot de *term* ‘levering van een goed’: ‘Uit de bewoordingen van die bepaling blijkt, dat het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht voorziene vormen (...)’. HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88 (Safe Rekencentrum B.V.), BNB 1990/271, r.o. 7.

³¹ Overigens geldt reeds op nationaal niveau dat termen uit aanpalende rechtsgebieden niet zonder meer hanteerbaar zijn in het domein van de belastingheffing. Zie bijv. HR 19 mei 1965, nr. 15.392, BNB 1965/200, waarin de Hoge Raad overweegt: ‘(...) Daargelaten nog dat de enkele inkleding van een tussen particuliere personen gesloten overeenkomst van privaatrechtelijken aard niet van beslissende betekenis kan zijn voor de fiscale rechtsgevolgen van hun handelingen (...)’.

³² Zie bijv.: HvJ 15 juni 1989, nr. C-348/87 (SUFA), FED 1989/559.

begrip wordt gewerkt.³³ Thans worden deze termen ‘autonome begrippen van Unierecht’ (in razendsnel ontstaan jargon: ‘uniebegrippen’) genoemd.³⁴ Dat neemt niet weg dat in de praktijk veelal toch nog over ‘communautaire begrippen’ wordt gesproken. Aldus bestaat er zelfs voor de duiding van *typen* termen (‘communautaire begrippen’) een behoefte aan synoniemen (‘autonome begrippen van Unierecht’ en ‘uniebegrippen’), waarbij gemakshalve de term ‘begrip’ gelijkgesteld is aan de term ‘term’.

Dat niet aan *alle* termen in de Europese btw een autonome betekenis toekomt, valt grotendeels terug te voeren op de wens van de lidstaten op sommige onderdelen vast te houden aan hun fiscale soevereiniteit en/of aan het onvermogen van lidstaten overeenstemming te bereiken. Op enkele punten laat de Btw-richtlijn de definitie van termen zelfs expliciet over aan lidstaten. Dit is bijvoorbeeld het geval met betrekking tot de term ‘bouwterrein’³⁵ (art. 12 lid 3 Btw-richtlijn), de term ‘gemeenschappelijke beleggingsfondsen’ (art. 135 lid 1 onderdeel g Btw-richtlijn) en – tot op zekere hoogte – de term ‘kansspelen’ (art. 135 lid 1 onderdeel i Btw-richtlijn). Ook met betrekking tot termen, waarin de Europese regelgeving niet voorziet, geldt dat een nationale invulling in de rede ligt. Dit is bijvoorbeeld het geval ten aanzien van de afronding van btw-bedragen.³⁶ Het is zelfs mogelijk dat er termen ‘ontstaan’ voor begrippen waarin de Btw-richtlijn niet voorziet,

³³ Het is vaste rechtspraak van het HvJ dat de vrijstellingen ‘autonome communautaire rechtsbegrippen’ zijn. Strikt genomen zijn het echter ‘communautaire rechtsuitdrukkingen’, of – sinds ‘Lissabon’ – ‘autonome uitdrukkingen van Unierecht’. Zie bijv.: HvJ 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (Bulthuis-Griffioen), V-N 1995, p. 2932, r.o. 18 en HvJ 28 maart 1996, nr. C-468/93 (Gemeente Emmen), V-N 1996, p. 1545, r.o. 25.

³⁴ Zie bijv.: HvJ 10 juni 2010, nr. C-262/08 (CopyGene), V-N 2010/32.20.

³⁵ In Gemeente Emmen overweegt het HvJ dat het aan de lidstaten is de term ‘bouwterrein’ te omschrijven. Die bevoegdheid is echter begrensd omdat de lidstaten volgens het HvJ het doel dienen te eerbiedigen, dat enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, van belasting worden vrijgesteld (HvJ 28 maart 1996, nr. C-468/93 (Gemeente Emmen), V-N 1996, p. 1545, r.o. 24 en 25). A-G van Hilten leidt uit dit arrest en uit het arrest in de zaak Don Bosco af, dat voor de duiding van een perceel als ‘bouwterrein’ de bestemming van het terrein essentieel is (Conclusie van A-G Van Hilten van 17 juni 2010, nr. 41510bis, V-N 2010/46.9). Ik zie in art. 12 lid 3 Btw-richtlijn eerder een opdracht aan de lidstaten (aan wie een richtlijn tenslotte gericht is) om bij het invulling geven aan de term ‘bouwterrein’, het doel van de bepaling niet uit het oog te verliezen. Zie in dezelfde zin: A. van Dongen, ‘Het bouwwerk van de btw’, NTFR 2010/1298 en G.J. van Norden, commentaar bij Hof Arnhem 8 juni 2010, nr. 09/00361, NTFR 2010/1703.

³⁶ HvJ 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Ahold), BNB 2008/282.

maar waar de nationale rechter handen en voeten aan moet geven.³⁷ Toch verhindert het concept ‘uniebegrippen’ een wildgroei aan terminologie in de btw.

4. Taalkwesties

In de btw doet zich de – al eerder aangestipte – bijzonderheid voor dat de Btw-richtlijn, waarop de omzetbelastingwetgevingen in de lidstaten zijn gebaseerd, alsmede de Uitleggingsverordening, authentiek zijn in 23 talen. Om (ver)taalkwesties te ondervangen, is een meertalige en multidisciplinaire thesaurus opgesteld, die alle gebieden omvat, waarop de Europese Unie actief is.³⁸ Deze thesaurus heeft echter zijn beperkingen.

Bovendien blijkt dat de Europese wetgever niet altijd even secuur is bij het gebruik van termen in verschillende talen waaraan eenzelfde betekenis moet worden toegekend. Dit blijkt reeds uit art. 2 Btw-richtlijn. Art. 2 omschrijft, althans in de Nederlandse tekstversie, welke *handelingen* aan de heffing van btw zijn onderworpen. De Franse tekst hanteert de term ‘*opérations*’, hetgeen naar het mij voorkomt een adequaat equivalent daarvan is. De Engelse tekstversie spreekt echter over ‘*transactions*’. Ik kan mij niet aan de indruk onttrekken dat het woord ‘*transactions*’ een beperktere betekenis heeft dan het Nederlandse ‘*handelingen*’ en het Franse ‘*opérations*’. Dat sprake is van een onjuiste vertaling blijkt mijns inziens ook uit het richtlijnartikel zelf. De intracommunautaire verwerving en de invoer van goederen, die in deze bepaling als belastbare feiten worden aangemerkt, zijn niet als ‘*transactions*’ (‘transacties’) te beschouwen. Het zijn daarentegen wel ‘*operations*’ of ‘*activities*’ (‘handelingen’). Nog bonter maakt de Duitse tekstversie het. In de Duitse tekst onderwerpt de richtlijn aan de btw ‘*Umsätze*’. Ik vermag niet in te zien hoe intracommunautaire verwervingen of de invoer van goederen als ‘omzetten’ zijn aan te merken voor degene die deze belastbare feiten verricht.

Een meer recent voorbeeld van een zich manifesterend taalprobleem is te vinden in het sinds 12 februari 2008 in de Btw-richtlijn opgenomen art. 192bis

³⁷ Te denken valt aan de berekeningsmethode voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten. Niet geheel buiten de schuld van de schrijver dezes, heeft – althans in Nederland – de term ‘pre-pro rata’ zijn intrede gedaan (A.J. van Doesum, ‘Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw’ (diss.), Kluwer, Deventer 2009, p. 252).

³⁸ Deze thesaurus is beschikbaar op: <http://eurovoc.europa.eu> (geraadpleegd 5 april 2011).

onderdeel b.³⁹ Deze bepaling heeft betrekking op de vaststelling van degene die de belasting verschuldigd wordt, indien een in het buitenland gevestigde dienstverrichter een prestatie verricht aan een afnemer in een andere lidstaat, terwijl de dienstverrichter in die lidstaat over een inrichting beschikt. Uitgaande van de Nederlandse tekst van genoemde bepaling, is de afnemer in de lidstaat waar hij gevestigd is, de btw over de prestatie verschuldigd, indien de prestatie geacht wordt in die lidstaat plaats te vinden én de inrichting van de dienstverrichter in die lidstaat niet ‘betrokken’ is bij de verrichting van de prestatie. De Franse versie spreekt in dit verband van een inrichting die ‘ne participe pas à la livraison de ces biens ou à la prestation de ces services’. De Duitse versie sluit daarop aan met de tekst dat een inrichting ‘nicht an der Lieferung oder Dienstleistung beteiligt’. De Franse en Duitse versies lijken daarmee uit te gaan van een ‘deelnemen aan’ (participeren bij) de verrichting van de prestatie. Dat heeft naar mijn mening toch een ietwat andere connotatie dan het ‘betrokken zijn bij’ een prestatie. Een ‘betrokkenheid’ bij iets veronderstelt toch een wat grotere afstand tot het voorwerp dan de ‘deelname’ eraan. De Engelse versie lijkt nog een stapje verder te gaan en heeft het over een inrichting die ‘does not intervene in that supply’. Daaruit lijkt toch de boodschap naar voren te komen dat de betreffende inrichting niet tussenbeide mag komen, wil de afnemer de btw in de lidstaat waar hij gevestigd is, verschuldigd zijn.⁴⁰ Het komt mij voor dat wanneer een inrichting tussenbeide komt, deze inrichting betrokken is, maar dat een inrichting die betrokken is, niet noodzakelijkerwijs tussenbeide komt.

Kennelijk hebben de lidstaten ingezien dat genoemde bepaling niet erg duidelijk, eenvoudig en nauwkeurig geredigeerd is. Nu is het zo dat regelgeving, die voor een zeer beperkte groep belastingplichtigen is opgesteld (om ‘gaatjes’ dicht te timmeren) een hogere graad van complexiteit mag hebben dan voor grote groepen geldende regelgeving, mits daarmee andere waarden en belangen gediend worden.⁴¹ Dat neemt echter niet weg dat ook voor specifieke regelgeving heeft te gelden dat deze nog wel te begrijpen moet zijn. In plaats van te besluiten art. 192bis onderdeel b Btw-richtlijn zodanig aan te passen, dat deze voldoet aan het eerste richtsnoer van

³⁹ Over eenduidigheid gesproken: in de Nederlandse versie van de richtlijn heeft dit artikel het nummer 192bis, terwijl hetzelfde artikel in bijv. de Duitse, Franse en Engelse versie het nummer 192a draagt. Behalve aan de werkgelegenheid van eenieder die zich met de Btw-richtlijn bezighoudt, draagt een dergelijke onderscheid nergens aan bij.

⁴⁰ Zie in dit verband tevens: Peter Schilling and Hogan Deidre, ‘Intervention – A Problematic New Concept in EU VAT Law’, *International VAT Monitor* 2010, nr. 3, p. 187-193.

⁴¹ P. Essers, ‘Interview’, *WFR* 2004/6578, p. 813. Zie ook: J.L.M. Gribnau, ‘Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving’, in: ‘Vijf jaar IB 2001’, Kluwer, Deventer 2006, p. 43.

de GHP,⁴² is er op Europees niveau voor gekozen de bepaling uit te leggen in art. 53 Uitleggingsverordening. Ik geef de plot van wat in deze alinea gaat volgen alvast weg: daarmee zijn de zaken er niet onmiddellijk beter op geworden. Zo blijkt uit art. 53 lid 1 Verordening dat met de term ‘inrichting’ in art. 192bis Btw-richtlijn kennelijk ‘vaste inrichting’ wordt bedoeld, aangezien alleen de vaste inrichting die bepaalde kenmerken bezit volgens art. 53 lid 1 Verordening voor de toepassing van art. 192bis Btw-richtlijn in aanmerking komt. Had dat dan meteen gezegd... Voorts vangt art. 53 lid 2 Verordening aan met het geven van een *negatieve* omschrijving van de term betrokkenheid.⁴³ Op de schaal van duidelijkheid, eenvoud, toegankelijkheid en ook op die van rechtszekerheid, scoort deze methodiek mijns inziens niet hoog. De verklaring voor deze aanpak is ongetwijfeld te vinden in het moeizaam verlopen besluitvormingsproces dat aan de totstandkoming van de verordening ten grondslag ligt. Wat daar ook van zij, één van de elementen die getoetst moeten worden, is of de (vaste) inrichting vóór of tijdens de prestatie van het hoofdhuis handelingen verricht die ‘inherent’ zijn aan die prestatie.⁴⁴ Een verdere taalvergelijking laat ik hier achterwege door te volstaan met de opmerking dat de Duitse, Engelse en Franse taalversies niet een wezenlijk verschil vertonen. Als voor het betrokken zijn van een (vaste) inrichting vereist is dat die inrichting handelingen verricht die ‘inherent’ zijn, dan brengt dat mijns inziens eerder mee dat de inrichting niet simpelweg ‘betrokken’ moet zijn, maar dat toch zeker een ‘nauwe betrokkenheid bij’ zo niet een ‘deelname aan’ de verrichting van de prestatie wordt vereist. Dat beeld wordt versterkt door de tweede alinea van genoemde bepaling, waarin gesteld wordt dat betrokkenheid niet aanwezig is, indien de middelen van de vaste inrichting uitsluitend worden ingezet voor administratieve ondersteunende taken zoals boekhouding, facturering en schuldvordering. De Franse en Duitse tekst lijken in dat perspectief nog het minst onduidelijk.

⁴² Het eerste richtsnoer van de GHP luidt: ‘De communautaire wetgevingsbesluiten worden duidelijk, eenvoudig en nauwkeurig geredigeerd’.

⁴³ Door deze negatieve omschrijving ontstaat een opeenstapeling van negativiteit. Een belastingplichtige wordt geacht niet in de lidstaat van de afnemer te zijn gevestigd, wanneer de inrichting van die belastingplichtige niet betrokken is, hetgeen het geval is als de inrichting niet het personeel en het technisch materieel inzet voor handelingen die inherent zijn aan het verrichten van de prestatie van het hoofdhuis.

⁴⁴ Ik merk op dat het veelal zo zal zijn dat een vaste inrichting juist vaak *niet* de handelingen verricht die inherent zijn aan de prestaties van het hoofdhuis. De reden om de diensten vanuit het hoofdhuis te verlenen is veelal gelegen in de omstandigheid dat de vaste inrichting de aan deze diensten inherente handelingen niet *kan* verrichten. Zo ontnemt de verordening grotendeels het nut aan het onderkennen van dit ‘type’ vaste inrichting.

Hoewel de gedachte zich wellicht opdringt dat de verschillende authentieke taalversies niet bijdragen aan de eenvoud van het btw-stelsel en het beter zou zijn slechts één taal als authentieke taal te accepteren, moet bedacht worden dat ook zonder deze taalversies, door taalverschillen veroorzaakte interpretatieproblemen zouden ontstaan. De enige authentieke taalversie zou immers onherroepelijk ‘vertaald’ moeten worden in het nationale recht van de lidstaten, waar nu eenmaal andere talen voor worden gebruikt. Men zou het ook zo kunnen zien: de authenticiteit van de Btw-richtlijn en Uitleggingsverordening in 23 talen vormt juist een extra waarborg tegen al te zeer uiteenlopende interpretaties, nu – gezien het bij een grammaticale interpretatie liggend primaat – een taalvergelijking moet worden gemaakt.

5. Synoniemen en homoniemen in de Btw-richtlijn,
Uitleggingsverordening en Wet OB

5.1 Formele en materiële samenhang van termen en begrippen

Ten aanzien van de samenhang van termen en begrippen binnen eenzelfde regeling wordt wel een onderscheid gemaakt tussen ‘formele’ en ‘materiële’ samenhang.⁴⁵ Formele samenhang bestaat wanneer steeds dezelfde termen worden gebruikt om dezelfde begrippen aan te duiden (geen synoniemen worden gebruikt) en wanneer dezelfde term niet voor verschillende begrippen wordt gebruikt (geen homoniemen worden gebruikt). Materiële samenhang vereist dat definities van termen voor een gehele regeling moeten gelden. Gedefinieerde termen moeten op dezelfde wijze worden gebruikt en hetgeen met een bepaalde term wordt bedoeld, mag nergens van de gegeven definitie afwijken. In deze paragraaf geef ik enige voorbeelden van gevallen waarin formele en/of materiële samenhang aan- of juist afwezig is. Ik beperk me daarbij tot enige voorbeelden die in de Btw-richtlijn, de Uitleggingsverordening en in de Wet OB te vinden zijn.

5.2 Btw-richtlijn

Anders dan de Wet OB, bevat de Btw-richtlijn niet een algemene bepaling waarin termen worden gedefinieerd. De definities van termen die in de Btw-richtlijn worden gebruikt, zijn ondergebracht in de titels die de structuur van de Btw-richtlijn bepalen.⁴⁶ Dat neemt niet weg dat een formele én materiële samenhang dient te bestaan tussen de gehanteerde termen en begrippen.

⁴⁵ Zie bijv.: richtsnoer 6 van de GHP.

⁴⁶ Uit de opschriften van de richtlijnbevestigingen vloeien geen beperkingen voort. Zie HvJ 3 april 2003, nr. C-144/00 (Von Hoffmann), BNB 2003/196, r.o. 37.

‘Verstoring van de mededinging’

Hoewel het potentieel voer is voor een promotieonderzoek, heeft het er alle schijn van dat die formele en materiële samenhang aanwezig is voor wat betreft de term ‘verstoring van de mededinging’, die op diverse plaatsen in de richtlijn wordt gebruikt.⁴⁷

‘Dienst’

Voor wat betreft de term ‘dienst’ lijkt echter formele samenhang te ontbreken. Uit art. 24 Btw-richtlijn blijkt duidelijk dat een ‘bezwarende titel’ niet een element vormt van de definitie van de term ‘dienst’. De bezwarende titel is slechts een voorwaarde om de dienst aan de heffing van btw te kunnen onderwerpen (art. 2 Btw-richtlijn). In art. 132 lid 1 wordt op verschillende plaatsen de term ‘dienst’ gebruikt.⁴⁸ De term wordt daar echter, zij het impliciet, gebruikt als synoniem van het begrip ‘dienst onder bezwarende titel’. Het is immers niet zinvol om handelingen, die wegens het ontbreken van een bezwarende titel buiten de reikwijdte van de btw vallen, ook nog eens vrij te stellen, zo dit systematisch al zou kunnen. Nu komt het de leesbaarheid van de bepaling wel ten goede als niet telkens achter het woord ‘dienst’ de frase ‘onder bezwarende titel’ wordt geplakt, maar het ware mijns inziens zuiverder én duidelijker geweest, om dat in art. 132 lid 1 wél te doen, aangezien diensten slechts kunnen worden vrijgesteld als vaststaat dat zij onder bezwarende titel worden verricht.

‘Personen’

Aan de eis van formele *en* materiële samenhang is mijns inziens niet voldaan met betrekking tot de term ‘personen’ in art. 11 Btw-richtlijn. Ik stipte dit punt al eerder aan in § 2. Op grond van art. 11 kunnen ‘personen’ onder voorwaarden als één belastingplichtige worden aangemerkt (een ‘fiscale eenheid’ vormen) in die lidstaten die art. 11 hebben geïmplementeerd. Volgens de Europese Commissie zijn met het woord ‘personen’ in art. 11 Btw-richtlijn uitsluitend ‘belastingplichtigen’ in de zin van art. 9 Btw-richtlijn bedoeld.⁴⁹

⁴⁷ Art. 13 lid 1, 19, 26, 27, 34 lid 2, 59bis, 112, 132, 133, 143 lid 1, 145 lid 2, 151 en 191 Btw-richtlijn. Niet uitgesloten is dat de bij de toets of sprake is van verstoring van de mededinging niet in alle gevallen dezelfde subjecten of territoria worden vergeleken.

⁴⁸ De eerste zin van art. 132 lid 1 Btw-richtlijn luidt: ‘De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen’. Met de term handelingen worden – zo blijkt wel uit de rest van art. 132 – leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel bedoeld.

⁴⁹ Niet-belastingplichtigen zouden dan geen onderdeel kunnen zijn van een fiscale eenheid. De houdsterresolutie zou dan in strijd zijn met art. 11 Btw-richtlijn, voor zover daarin wordt goedgekeurd dat een moeiende houdstervennootschap deel uit kan maken van een fiscale eenheid, ook wanneer dat moeien niet gepaard gaat met aan de heffing van btw onderworpen handelingen. Zie: Besluit van 18 februari 1991, nr. VB 91/347, V-N 1991, p. 715 (Heffing van omzetbelasting met betrekking tot zgn. houdstermaatschappijen en het houden van aandelen in het algemeen).

Als dat waar zou zijn, dan ontbreekt het op dit punt aan formele samenhang in de Btw-richtlijn (het woord ‘belastingplichtige’ in art. 9 is dan synoniem aan het woord ‘personen’ in art. 11). Uitgaande van de Nederlandse tekst van de Btw-richtlijn, is van een gebrek aan samenhang ook sprake, wanneer het woord ‘personen’ terug zou slaan op het woord ‘eenieder’ in art. 9. Voor hetzelfde begrip zouden dan immers twee verschillende termen worden gebruikt (eenieder in art. 9 is dan synoniem aan persoon in art. 11). Een vergelijkbaar probleem speelt in de Franse versie, aangezien daarin wordt gesproken van ‘quiconque’ (art. 9) en ‘les personnes’ (art. 11). In de Engelse tekst van de Btw-richtlijn zou samenhang wél bestaan, aangezien zowel in art. 9 als in art. 11 de term ‘any person’ wordt gebruikt.⁵⁰ Ook de Duitse tekst zou met de termen ‘wer’ (art. 9) en ‘jeder’ (art. 11) voldoende samenhang vertonen. Er zijn overigens meer aanwijzingen dat aan de term ‘personen’ in art. 11 een ruimere betekenis toekomt dan ‘belastingplichtigen’.⁵¹

De term ‘personen’ in art. 11 Btw-richtlijn is mijns inziens überhaupt niet erg handig gekozen. Deze term komt namelijk op veel meer plaatsen in de richtlijn voor en heeft telkens een andere betekenis.⁵² Zo heeft het woord ‘personen’ in art. 9 lid 2 kennelijk de betekenis van ‘eenieder’. In art. 10 ziet het schijnbaar op ‘natuurlijke personen’. In art. 59 lijkt het weer eerder te gaan om ‘eenieder’. Ook in art. 80 lid 1 is niet geheel duidelijk waarop het woord ‘personen’ slaat. In art. 132 lid 1 onderdeel f moet het woord ‘personen’ wel de betekenis van ‘eenieder’ hebben, omdat de bepaling zelf de mogelijkheid schetst dat deze personen, die lid zijn van de koepelorganisatie, niet of niet geheel als belastingplichtige zijn aan te merken. In art. 132 lid 1 onderdeel m zullen wel weer uitsluitend ‘natuurlijke personen’ worden bedoeld. En zo heeft de term ‘personen’ in art. 133, 201, 207, 211, 214, 256, 259, 262, 267, 314, 333 en 334 telkens een eigen betekenis. Kortom, het woord ‘personen’ in de Btw-richtlijn vertoont homonymie.

‘Economische activiteit’

Het is niet altijd uitsluitend aan de richtlijnwetgever te wijten dat dezelfde woorden meer dan één betekenis hebben. Het HvJ draagt daaraan ook aardig bij. Zo maakt het HvJ van de term ‘economische activiteit’, dat in art. 9 Btw-richtlijn voorkomt, een fraai homoniem. Soms heeft het de betekenis van

⁵⁰ Art. 9 Btw-richtlijn gebruikt in de Engelse tekstversie het enkelvoud: ‘any person’, en art. 11 het meervoud ‘any persons’. Hierin valt mijns inzien geen inhoudelijk betekenisverschil te onderkennen.

⁵¹ Zie: A.J. van Doesum en G.J. van Norden, ‘De grondslagen en de toepassingsmodaliteiten van de fiscale eenheid btw’, WFR 2009/6840, p. 1572-1582.

⁵² Ik laat daarbij nog buiten beschouwing samentrekkingen van woorden, waarbij het woord ‘personen’ één van de samenstellende delen is (bijv.: ‘personenvervoer’ en ‘rechtspersonen’, zie art. 2 lid 2 onderdeel a respectievelijk art. 3 lid 3 Btw-richtlijn).

‘handeling’,⁵³ (vgl. art. 9 lid 1 tweede alinea Btw-richtlijn) en dan weer de betekenis van ‘aan de heffing van btw onderworpen handeling’ (vgl. art. 2 Btw-richtlijn).⁵⁴ Naar mijn mening is het gebruik van de term ‘economische activiteit’ in laatstbedoelde zin onzuiver. Gezien de plaats van de term in art. 9 Btw-richtlijn, heeft die betrekking op de vaststelling van de belastingplicht en niet op de vaststelling van de belastbaarheid van een handeling van een dergelijke belastingplichtige.

5.3 Uitleggingsverordening

Hoewel het in wezen een brevet van onvermogen inhoudt, erkent de Raad van de Europese Unie in punt 2 van de considerans van de Uitleggingsverordening dat de Btw-richtlijn in bepaalde gevallen ruimte laat voor interpretatie door de lidstaten. Omdat zulks niet wenselijk is vanuit het oogpunt van het doel van de interne markt, heeft de Raad in de Uitleggingsverordening maatregelen getroffen die moeten leiden voor een eenvormiger toepassing van de btw.⁵⁵ Ik doe mijzelf geweld aan om hierover slechts op te merken dat dit niet helemaal gelukt is, waarbij de woorden ‘niet’ en ‘helemaal’ strijden om voorrang in deze zin. Uiteraard moet men oog hebben voor het vaak moeizame besluitvormingsproces dat voorafgaat aan de totstandkoming van Europese regelgeving, maar wat de Raad heeft gebakken van de Uitleggingsverordening kan daardoor mijns inziens niet gerechtvaardigd worden.

Een flagrant voorbeeld van een legislatieve misstap, die in de verordening wordt begaan, is de *probatio diabolica*, die te vinden is in art. 18 lid 2 Verordening. Daarin staat dat wanneer een dienstverrichter, tenzij hij over tegenovergestelde informatie beschikt, ervan uit kan gaan dat de in de Gemeenschap gevestigde afnemer van zijn dienst de status van niet-belastingplichtige heeft, wanneer hij aantoont dat die afnemer hem *niet* diens btw-nummer heeft meegedeeld. Nog ervan afgezien dat het veelvuldig gebruik van het woord ‘niet’ in deze bepaling niet te genieten is, vraag ik mij ten eerste af of deze bepaling uitdrukking geeft aan de algemene rechtsbeginselen. Beste belastingplichtige, toont u maar aan dat de duivel niet

⁵³ In de zaken Rompelman, Inzo en Gabalfrisa heeft het HvJ voorbereidende handelingen als economische activiteit aangemerkt. HvJ 14 februari 1985, nr. C-268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, HvJ 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996, p. 1396, en HvJ 21 maart 2000, nr. C-110/98 t/m C-147/98 (Gabalfrisa), V-N 2000/22.12.

⁵⁴ Zie bijv.: HvJ 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 13, HvJ 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 12, HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 30 en HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 21.

⁵⁵ Punt 4 van de considerans van de Uitleggingsverordening.

bestaat! Maar ook de in de Uitleggingsverordening gebruikte terminologie verdient geen schoonheidsprijs, of zou beter nog van deelname aan iedere schoonheidswedstrijd moeten worden uitgesloten. De volgende voorbeelden illustreren dit.

‘Vaste inrichting’, ‘Vaste inrichting’, ‘Vaste inrichting’, en ‘Vaste inrichting’
Zo kent de verordening effectief maar liefst drie definities van de term ‘vaste inrichting’.⁵⁶ Ten eerste is daar de vaste inrichting van art. 11 lid 1 Verordening. Uit die bepaling blijkt dat er zoiets bestaat als een vaste inrichting ‘voor de toepassing van artikel 44 van Richtlijn 2006/112/EG’, waarvan de definitie afwijkt van de gebruikelijke, door het HvJ ontwikkelde definitie van de term ‘vaste inrichting’.⁵⁷ Het gaat hier in wezen om een ‘vaste inrichting voor de inkoop van diensten’. Ten tweede is daar de vaste inrichting van art. 11 lid 2 Verordening. Voor de toepassing van art. 45, 56 lid 2 tweede alinea (vanaf 1 januari 2013), art. 58 (tot en met 31 december 2014) en art. 192bis Btw-richtlijn, geldt een definitie van de term vaste inrichting die dicht aanligt tegen de gebruikelijke, door het HvJ geformuleerde, definitie van die term. Het gaat in wezen om een ‘vaste inrichting voor de verkoop van diensten’. Wat er ook zij van deze tweede definitie van de term vaste inrichting, art. 53 lid 1 Uitleggingsverordening bevat een nadere definitie van de term vaste inrichting in het kader van de aanwijzing van de tot voldoening van btw gehouden personen. Hier gaat het om een ‘bij de dienstverrichting betrokken vaste inrichting’. De Btw-verordening bevat geen definitie voor ‘vaste inrichtingen’ die gebruikt kan worden buiten het kader van de regels omtrent de plaats van een dienst. Zo zal bijvoorbeeld voor de toepassing van art. 38 en 39 (gas, warmte en koude via vaste distributienetten) of art. 307 (reisbureaus) Btw-richtlijn, voor een definitie van de term vaste inrichting teruggevallen moeten worden op de rechtspraak van het HvJ. Daarmee bestaan er dan in feite binnen de btw vier definities van de term ‘vaste inrichting’. Om de zaken nog verder te compliceren, wordt in art. 22 Uitleggingsverordening met onder de term ‘vaste inrichting’ kennelijk mede gevat het hoofdhuis (de zetel van de bedrijfsuitoefening). Genoemde bepaling bevat namelijk regels op basis waarvan een dienstverrichter kan bepalen of het hoofdhuis dan wel de vaste inrichting van de

⁵⁶ Een definitie van de term vaste inrichting is niet alleen in de Uitleggingsverordening te vinden. Het HvJ heeft de term gedefinieerd (zie hierna) en een definitie van de term is ook te vinden in het besluit van 21 november 2003, nr. DGB 2003/6237M, Heffing van omzetbelasting met betrekking tot een vaste inrichting, V-N 2003/63.12.

⁵⁷ Zie onder meer: HvJ 4 juli 1985, nr. C-168/84 (Berkholz), Jur. 1985, p. 2251, HvJ 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996, p. 2120, HvJ 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, p. 1662, HvJ 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), V-N 1997, p. 2933, en HvJ 7 mei 1998, nr. C-390/96 (Lease Plan Luxembourg), V-N 1998/57.19.

afnemer de dienst afneemt. Hoewel de redactie van art. 22 erop duidt dat het artikel ziet op de situatie waarin een afnemer over méér dan één vaste inrichting beschikt en dat bepaald moet worden welke vaste inrichting de dienst afneemt,⁵⁸ blijkt dat bij nadere lezing toch onwaarschijnlijk. Met name de omstandigheid dat in art. 11 lid 1 en 2 van dezelfde verordening een duidelijk onderscheid aanbrengt tussen de term ‘zetel van de bedrijfsuitoefening’ en ‘vaste inrichting’ bewijst dat termen niet dezelfde betekenis hebben. Bovendien duidt de laatste zin van art. 22 lid 1, waarin staat dat de dienstverrichter er rechtsgeldig vanuit mag gaan dat de prestatie de plaats waar de afnemer ‘de zetel van zijn bedrijfsuitoefening’ heeft, erop dat het artikel wel degelijk gaat over de keuze tussen hoofdhuis en vaste inrichting als afnemer. Ik volsta hier met de constatering dat de tekst niet voldoende duidelijk is om dit met zekerheid vast te kunnen stellen.⁵⁹ Ik lees daarom maar niet wat er staat...

‘Zetel van de bedrijfsuitoefening’

Eenzelfde fenomeen doet zich voor met betrekking tot de term ‘zetel van de bedrijfsuitoefening’. Die term komt voor in zowel de Btw-richtlijn als in de Dertiende richtlijn. In het arrest Planzer heeft het HvJ zich uitgelaten over de in art. 1 punt 1 Dertiende richtlijn gebruikte term ‘zetel van zijn bedrijfsuitoefening’.⁶⁰ Algemeen werd aangenomen dat de uitlegging van het HvJ van deze term in de Dertiende richtlijn probleemloos kon worden getransponeerd naar de bepalingen in de Btw-richtlijn, waar deze term ook in voorkomt.⁶¹ Met de Uitleggingsverordening treedt echter een cesuur op. De Uitleggingsverordening introduceert een term ‘zetel van de bedrijfsuitoefening’, speciaal voor de toepassing van art. 44 en 45 Btw-richtlijn (hoofddregels met betrekking tot de vaststelling van de plaats van een dienst),

⁵⁸ De tekst van art. 22 lid 1 Uitleggingsverordening luidt: ‘De dienstverrichter bepaalt aan de hand van de aard en het gebruik van de verrichte dienst voor welke vaste inrichting van de afnemer de dienst wordt verricht’.

⁵⁹ Bovendien lijkt de aansluiting van art. 22 op art. 21 Uitleggingsverordening niet naadloos te zijn. In art. 21 staat dat de plaats van een dienst – vanuit de afnemer bezien – daar is waar de vaste inrichting die de dienst afneemt en voor haar eigen behoeften gebruikt. Als nu een dienstverrichter op grond van art. 22 er bevrijdend vanuit heeft mogen gaan dat zijn dienst belastbaar is waar de afnemer zijn zetel van de bedrijfsuitoefening heeft (zie hierna), maar nadien blijkt dat de dienst gebruikt is voor de vaste inrichting die de afnemer heeft in de lidstaat waar ook de dienstverrichter is gevestigd, dan is er – wanneer dit nadat de diensten zijn verricht duidelijk wordt – nog voor de lidstaat van de dienstverrichter, noch voor die van de afnemer een mogelijkheid om btw te heffen. Ik kan mij nauwelijks voorstellen dat dit de bedoeling van genoemde bepalingen is. Maar het staat er wel.

⁶⁰ HvJ 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer), V-N 2007/36.23.

⁶¹ Art. 38, 39, 44, 45, 58, 59ter, 307 en 358 Btw-richtlijn.

waarvoor specifieke, enigszins afwijkende criteria gelden.⁶² Kennelijk werden de ‘Planzer-criteria’ niet geschikt geacht voor de toepassing van art. 44 en 45 Btw-richtlijn.

Binnen de Btw-richtlijn geldt nu dat voor alle bepalingen, waarin de term ‘zetel van de bedrijfsuitoefening’ voorkomt, dus ook die van art. 59ter inzake de plaats van telecommunicatiediensten de term moet worden uitgelegd aan de hand van de Planzer-criteria, maar dat slechts voor de toepassing van art. 44 en 45 Btw-richtlijn de ‘verordeningscriteria’ gehanteerd moeten worden. Op deze manier noopt de verordening die tot uitlegging dient, zelf tot wel erg veel uitleg.

5.3 Wet OB

Het zou niet onlogisch en in veel gevallen zelfs verhelderend zijn, indien de Wet OB terminologisch gelijkkluidend zou zijn aan de Btw-richtlijn.⁶³ Het gegeven dat de Europese btw primair gebaseerd is op een richtlijn, maakt echter dat in de nationale regelgeving synoniemen kunnen worden gebruikt van termen die in de Btw-richtlijn voorkomen. Een richtlijn is nou eenmaal verbindend naar resultaat en de wijze waarop dit resultaat wordt bereikt is aan de lidstaten zelf. Desalniettemin is het mijns inziens in veel (doch niet in alle, zie hierna) gevallen allerm minst verhelderend om in de Wet OB andere termen te gebruiken dan in de Btw-richtlijn, aangezien nationale termen al snel richtlijnconform moeten worden uitgelegd.

⁶² De primaire ‘Planzer-criteria’ zijn: de plaats 1. waar de statutaire zetel is gevestigd; 2. van het centrale bestuur; 3. waar de bestuurders vergaderen; 4. waar het algemene beleid wordt bepaald. Als subsidiaire ‘Planzer-criteria’ hebben te gelden: de plaats 1. waar de hoofdbestuurders wonen; 2. waar de algemene vergaderingen worden gehouden; 3. waar de administratie en de boekhouding zich bevinden; en 4. waar de financiële en vooral de bankzaken hoofdzakelijk worden geregeld. In art. 10 Uitleggingsverordening is een wat afwijkende set criteria opgenomen. De ‘verordenings-criteria’ zijn: de plaats 1. waar de voornaamste beslissingen betreffende algemene leiding van het bedrijf worden genomen; 2. waar de statutaire zetel is gevestigd; en 3. waar de bestuurders van het bedrijf bijeenkomen. Bij twijfel wordt aan het criterium ‘plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van het bedrijf worden genomen’ doorslaggevende betekenis toegekend.

⁶³ Discussies over de vraag of met het ‘geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden’ hetzelfde bedoeld is als met het (verstrekken van) ‘het recht gebruik te maken van sportaccommodaties’ hadden dan wellicht niet gevoerd hoeven worden. HR 10 augustus 2007, nr. 43.169, BNB 2007/277. De Hoge Raad had zich dan ook niet hoeven overstrekken om tabel I, post b3 in weerwil van het evidente tekstuele verschil in taalkundig opzicht richtlijnconform uit te leggen. Het was ook wel duidelijker geweest voor bijv. zeilscholen (zie conclusie van A-G Van Hilten van 8 maart 2011, nr. 10/02778, nog niet gepubliceerd).

‘Ondernemer’

Een bekend voorbeeld is de term ‘ondernemer’ van art. 7 lid 1 Wet OB. De Hoge Raad heeft al in 1982 uitgemaakt dat aan de term ‘ondernemer’ geen andere betekenis toekomt dan aan de term belastingplichtige in de Zesde richtlijn (thans: Btw-richtlijn).⁶⁴ Deze termen zijn aldus synoniem verklaard.⁶⁵ Bij de wetswijziging van 2007, die toch deels gericht was om de tekst van de Wet OB meer in overeenstemming te brengen met die van de Zesde richtlijn (thans Btw-richtlijn), had de terminologie van de Wet OB op dit punt ook wel mogen worden aangepast. Het had de toegankelijkheid van de Wet OB mijns inziens vergroot.

‘Herzien’ en ‘herrekenen’

De nationale wetgever heeft er in 2007 echter voor gekozen om een terminologische aanpassing aan de Zesde richtlijn (thans: Btw-richtlijn) te doen, die de toegankelijkheid van de nationale regelgeving juist belemmert. Het was naar mijn overtuiging niet noodzakelijk geweest het onderscheid tussen de termen ‘herrekenen’ en ‘herzien’ te laten vervallen op de enkele grond dat in de Btw-richtlijn de term herrekenen niet voorkomt. Het gaat feitelijk om verschillende mechanismen. Met de term ‘herrekening’, zoals die voorkwam in art. 12 Uitvoeringsbeschikking OB werd bedoeld de correctie van *alle* in aftrek gebrachte btw bij het gebruik van de aangeschafte goederen en diensten en de correctie aan het einde van het boekjaar van ingebruikneming. Met de term herziening werd bedoeld de correctie bij gewijzigd gebruik van onroerende zaken en roerende zaken waarop wordt afgeschreven van *een deel* van de in aftrek gebrachte btw gedurende een aantal daaropvolgende jaren (art. 13 Uitvoeringsbeschikking OB). Het was mijns inziens verhelderend geweest als voor deze twee mechanismen, anders dan in de Btw-richtlijn, niet dezelfde term gebruikt was. De wetswijziging heeft ervoor gezorgd dat er weer een homoniem bij is gekomen, zulks geheel conform de Btw-richtlijn.

‘Aantonen’ en ‘aannemelijk maken’

Soms staat er in de Wet OB niet wat er moet staan. Sprekend voorbeeld daarvan is het – overigens niet op de Btw-richtlijn gebaseerde – art. 37e Wet OB. Daarin staat – samengevat – dat de ondernemer die in Nederland woont

⁶⁴ HR 2 mei 1984, nr. 22.152, BNB 1984/295: ‘(...) aan de in deze bepaling gebezigde term (*onderstreping AvD*) ondernemer geen andere betekenis heeft willen toekennen dan toekomt aan de term (*onderstreping AvD*) belastingplichtige zoals gehanteerd in art. 4 van de Tweede richtlijn onderscheidenlijk in art. 4, lid 1, van de Zesde richtlijn (...)’.

⁶⁵ Met Denie meen ik dat de elementen ‘ieder’ en ‘zelfstandig’ in richtlijn en wet eenzelfde betekenis hebben. A.H.R.M. Denie, ‘De overheid in de omzetbelasting’ (diss.), Kluwer, Deventer 1987, p. 202.

of is gevestigd geacht wordt zijn prestaties in Nederland te verrichten, tenzij hij het tegendeel ‘aantoont’. Dit lijkt reeds op basis van de algemene regels van bewijsrecht niet correct.⁶⁶ De Hoge Raad heeft er dan ook van gemaakt dat de ondernemer het tegendeel ‘aannemelijk’ moet maken.⁶⁷ Toen art. 32 Wet OB in 2007 vernummerd werd naar art. 37e Wet OB, had deze wetstechnische, terminologische onvolkomenheid mijns inziens eenvoudig verholpen kunnen worden. Nu moeten we niet lezen wat er staat...

‘Bestemmen’, ‘bezigen’ en ‘gebruiken’

Op het moment van schrijven van deze bijdrage speelt de vraag of het woord ‘bestemmen’ synoniem is aan het woord ‘gebruiken’. Het woord ‘bestemmen’ komt (onder andere) voor in art. 3 lid 3 onderdeel b Wet OB (de integratielevering). Vóór 1 januari 2007 stond in de voorganger van deze bepaling (art. 3 lid 1 onderdeel h – deze vernummering had ook achterwege kunnen blijven) in plaats van ‘bestemmen’ het woord ‘gebruiken’. Volgens de wetgever moest aan de wijziging van ‘gebruiken’ in ‘bestemmen’ geen betekenis worden toegekend.⁶⁸ Hoewel taalkundig volstrekt verschillend van betekenis, zijn zij voor de toepassing van art. 3 lid 3 onderdeel b Wet OB synoniem.⁶⁹

Het woord ‘gebruiken’ komt tegenwoordig ook voor in de tweede volzin van art. 15 lid 4 Wet OB. De rechtseenheid gebiedt dan dat aan dat woord geen andere betekenis toekomt dan die elders in dezelfde regeling aan dat woord wordt gegeven. Gebruiken in art. 15 lid 4 Wet OB zou hetzelfde moeten betekenen als gebruiken in art. 3 lid 3 onderdeel b Wet OB.

Vóór 1 januari 2007 stond in art. 15 lid 4 Wet OB echter niet de term ‘gebruiken’, maar de term ‘bezigen’. Volgens de wetgever is met de wijziging van de term ‘bezigen’ in ‘gebruiken’ geen materiële wijziging bedoeld.⁷⁰ Deze termen zijn dus, net zoals in de Dikke Van Dale, synoniem.

Omdat ‘gebruiken’ echter ook synoniem is aan ‘bestemmen’, is ‘bezigen’ nu ook gelijk aan ‘bestemmen’. Dus voor de btw is bestemmen niets anders dan gebruiken en hetzelfde als bezigen. Nu wil echter het toe- of geval dat in

⁶⁶ Zie ook: D.B. Bijl, noot onder HR 11 juli 2008, nr. 40.867, BNB 2008/240.

⁶⁷ HR 20 februari 2004, nr. 39.136, BNB 2004/169.

⁶⁸ Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 8 (NaV), p. 38.

⁶⁹ Van Zadelhoff vraagt zich daarom af of in het geval een te verhuren kantoorpand wordt bestemd voor btw-vrije verhuur, de integratieheffing al plaats kan vinden op het moment dat duidelijk is dat btw-vrij zal worden verhuurd, of dat de integratieheffing – zoals voor de wetswijziging het geval was – plaatsvindt wanneer de verhuur ingaat). Zie B.G. van Zadelhoff, ‘Consumptief verbruik via de zaak en btw’, WFR 2006/6694, p. 1289-1293.

⁷⁰ Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3 (MvT), p. 65.

art. 11 lid 1 onderdeel b Wet OB ook de term ‘gebruiken’ voorkomt. Gezien het voorgaande, dringt de gedachte zich al snel op dat die term inwisselbaar is voor ‘bestemmen’ en ‘bezigen’.

In het kader van art. 15 lid 4 Wet OB heeft de Hoge Raad al eens geoordeeld dat de aldaar (toen nog) gebruikte term ‘bezigen’ moet worden gelezen als ‘feitelijk bezigen’. Gezien het voorgaande, lijkt de conclusie voor de hand te liggen dat ook in het kader van art. 11 lid 1 onderdeel b Wet OB de term ‘gebruiken’ gelezen moet worden als ‘feitelijk gebruiken’. Die interpretatie verhoudt zich goed met de idee dat aan de wijziging van de term ‘gebruiken’ in ‘bestemmen’ van art. 3 lid 3 onderdeel b geen betekenis wordt toegekend. Het gaat dan om ‘feitelijk gebruiken’. Deze interpretatie sluit echter uit dat, indien er werkzaamheden worden verricht aan een pand dat leegstaat, er een recht op aftrek van voorbelasting bestaat met betrekking tot deze kosten.⁷¹ Wellicht is het dan toch beter maar niet te lezen wat er staat...

6. Conclusie

De regelgeving op het gebied van de btw kan op het meest basale niveau, dat van de gebruikte terminologie, sterk verbeterd worden. In deze bijdrage heb ik slechts een klein aantal van de verbeterpunten blootgelegd. In meer algemene zin kan de conclusie getrokken worden dat noch op nationaal, noch op Europees niveau de btw-regelgeving geheel voldoet aan de norm dat de gebruikte terminologie coherent moet zijn. Binnen de btw, ja zelfs binnen afzonderlijke regelingen op dat vakgebied, worden aan dezelfde termen andere betekennissen gegeven, die zelfs afwijken van die eraan in het gewone, juridische of technische taalgebruik daaraan worden gegeven.

Het gebrek aan formele en/of materiële samenhang van bepalingen, het gebruik van synoniemen en homoniemen, leiden ertoe dat het voor belastingplichtigen uiterst moeilijk wordt om hun rechten en verplichtingen te kunnen kennen. Daarmee is de rechtszekerheid in het geding, met als bijkomend gevaar dat rechtsongelijkheid ontstaat. Het is mijns inziens dan ook niet vreemd dat de Commissie in het groenboek over de toekomst van de btw de complexiteit van de btw-voorschriften als één van de problemen van het huidige stelsel beschouwt. Zoals ik heb laten zien, wordt een deel van die complexiteit echter veroorzaakt door een gebrek aan samenhang in de gehanteerde termen in de Btw-richtlijn, de Uitleggingsverordening en de nationale wetten ter implementatie van de Btw-richtlijn (in Nederland de Wet OB).

⁷¹ Conclusie van A-G Van Hilten van 27 januari 2011, nr. 09/01909, V-N 2011/20.19, punt 5.26 en punt 5.29.

Het komt mij voor dat deze oorzaak van complexiteit betrekkelijk eenvoudig is op te lossen. De geschiedenis heeft geleerd dat de redactie van Btw-richtlijnen is aan te passen, wanneer daarmee geen inhoudelijke wijzigingen tot stand worden gebracht. Bovendien, de Btw-richtlijn is sinds 2006 ook al weer ‘veelvuldig’⁷² gewijzigd en reeds daarom wellicht wel weer aan een herschikking toe.⁷³ De Btw-richtlijn zou een stuk toekomstbestendiger kunnen zijn, wanneer deze zo veel mogelijk wordt ontdaan van synoniemen en homoniemen. Hetzelfde geldt voor de Wet OB. Deze wet is sinds haar inwerkingtreding in 1969 talloze malen gewijzigd, bevat zelfs relikwieën uit oudere wetgeving⁷⁴ alsmede dode letters,⁷⁵ gebruikt van de Btw-richtlijn afwijkende termen,⁷⁶ is intern niet volstrekt consistent en is inmiddels niet meer erg toegankelijk te noemen.⁷⁷ Een herschikking van de Wet OB zou ik dan ook toejuichen.

De recente ervaringen met de Uitleggingsverordening, die uiteindelijk meer vragen oproept dan beantwoordt, zijn niet bemoedigend. Zelfs de Europese Commissie onderschrijft dat het mechanisme van een verordening van de Raad niet doeltreffend is gebleken.⁷⁸ Ik denk dat de kwaliteit van de Uitleggingsverordening verbeterd kan worden, door deze zodanig aan te passen, dat zij voldoet aan de eisen van de GPH. Ik maak mij sterk dat het zelfs zo is dat de duidelijkheid van de Btw-richtlijn op onderdelen toeneemt, wanneer de uitlegging ervan in de verordening komt te vervallen.

⁷² De Btw-richtlijn is inmiddels al weer gewijzigd door de volgende richtlijnen: Richtlijn 2006/138/EG van de Raad van 19 december 2006, PbEU 2006, L 384/92, Richtlijn 2007/75/EG van de Raad van 20 december 2007, PbEU 2007, L 346/13, Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008, PbEU 2008, L 44/11, Richtlijn 2008/117/EG van de Raad van 16 december 2008, PbEU 2009, L 14/7, Richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009, PbEU 2009, L 116/18, Richtlijn 2009/69/EG van de Raad van 25 juni 2009, PbEU 2009, L 175/12, Richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009, PbEU 2010, L 10/14, Richtlijn 2010/23/EU van de Raad van 16 maart 2010, PbEU 2010, L 72/1, Richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, PbEU 2010, L 189/1, Richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010, PbEU 2010, L 326/1.

⁷³ Zie: Inter-institutioneel akkoord van 28 november 2001 over een systematischer gebruik van de herschikking van besluiten, PbEG 2002, C 77/1.

⁷⁴ Bijv. de termen ‘beroep’ en ‘bedrijf’ in art. 7 lid 1 en 2 Wet OB.

⁷⁵ Bijv. art. 7 lid 5 Wet OB.

⁷⁶ Bijv. de term ‘ondernemer’ in art. 7 lid 1 Wet OB.

⁷⁷ Menig wetsartikel is voorzien van een letter (bijv.: art. 6a-6j, art. 17a-17h, art. 28a-28u).

⁷⁸ Groenboek over de toekomst van de btw: ‘Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel’, COM(2010) 695 definitief, p. 14.

Bij het gebruik van synoniemen gaat al snel iedere juridische betekenis verloren. Een inconsistent gebruik van termen leidt al snel tot onbegrip. De toekomst van de btw moet mijns inziens dan ook beginnen met een revisie van de gehanteerde terminologie. Ik vermoed echter dat een grondige opschoning van de in de btw gehanteerde terminologie nog wel een tijd op zich zal laten wachten. Tot die tijd houd ik het daarom maar op het adagium: 'Lees maar, er staat niet wat er staat'.

De btw, een verheven heffing

*Mr. drs. D.H.J. van Ettinger*¹

1. De btw als wereldhit

Wie eenmaal de btw ontmoet heeft, komt er niet makkelijk meer van los. Dat komt doordat de btw zo'n buitengewoon intelligente belasting is. Intelligent, vanwege de unieke combinatie van drie factoren: een constante jaaropbrengst van meer dan 40 miljard euro, een record groot aantal gezamenlijke dragers van de belasting en een record klein aantal belastingplichtigen.

De laatste jaren is het aantal ondernemers overigens explosief gegroeid, het zijn er nu zelfs al 1,4 miljoen, vooral door de aanwas van ZZP'ers, maar reeds liggen plannen klaar om de regeling voor kleine ondernemers zodanig aan te passen dat veel meer ondernemers eronder kunnen vallen. Want het principe van veel betalers en weinig belastingplichtigen is te waardevol om verloren te laten gaan.

Voor de overheden die deze belasting hebben ingevoerd, fungeert de btw als een strikt rechtvaardige, nimmer haperende – groot gezien – geldmachine, die als een soort eenarmige bandiet bediend wordt door de Minister van Financiën. Eenmaal ingevoerd, eventueel met een schappelijk tarief, dat omhoog kan als de machine draait, is de btw voor overheden een kostbaar bezit.

Over de hele wereld hebben nu 150 landen btw, de Verenigde Staten, waar men de invoering van btw overweegt,² nog niet meegeteld. Op langere termijn is, in het voetspoor van het OESO-overleg (60 landen) overleg te voorzien tussen de EU en andere grote continenten waar men aan btw doet, waaronder Azië, Afrika en Australië, om tot harmonisatie te komen van btw-regels op het gebied van de plaats van de prestatie, vrijstellingen, tarieven en gegevensuitwisseling. De resultaten van dat overleg zullen worden neergelegd in wereldrichtlijnen.

¹ Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland te Heerlen.

² 'Invoering van btw in de Verenigde Staten – A bridge too far?', Dams en Boevé in Btw-brief, april 2011.

2. Wat btw is

Is dat al een succesverhaal op zich, de btw is nog veel meer dan een belasting. Het is ook een spel, met regels en uitzonderingen, en een sport, meestal een denksport, soms een vechtsport. Btw is ook kunst, culinaire kunst soms, of muziek, of literatuur, en poëzie. Soms is de btw geheime taal, en ook wel eens puur amusement. Btw is ook altijd een zeer sociale bezigheid. Btw doe je nooit alleen. De btw is altijd gericht op de ander, het creëert altijd iets voor een ander: een positie, een stelling, een val, een aanval, een verduistering, een uitgangspunt, een vondst, enzovoorts. Dit geldt al voor belastingheffing in het algemeen, maar voor de btw zeer in het bijzonder.

3. Wie is de baas in de btw?

Naar mijn beleving is dat het Hof van Justitie (HvJ), de allerhoogste rechter op btw-gebied. Het Hof van Justitie is een eerbiedwaardig college van internationale rechtsgeleerden. Ieder EU-land mag één persoon afvaardigen, de heel grote landen twee. Het zijn beslist geen vakidioten, maar wijze generalisten. De btw is een onderdeel van de fiscaliteit en dat is in zijn geheel slechts één van de 26 deelgebieden waar het Hof van Justitie over gaat. Het HvJ heeft, als een van de institutionele instellingen van de Gemeenschap de haar toebedeelde macht optimaal gegrepen. Tot aanvallende verrassing en latere verbijstering van regeringen, de Kamerleden en btw-experts van onder andere Nederland.

4. De positie van de wetenschap

Het vreemde aan de btw als wetenschap is dat te midden van alle professoren, andere rechtsgeleerden en btw-praktizanten er één instantie is, het Hof van Justitie, die op een gegeven moment, soms pas na twintig jaar, het machtswoord spreken kan: dit is de lijn, zo leggen wij het uit en dáár gaan wij op verder. In andere wetenschappen, zoals filosofie of sterrenkunde, gaat dat zo niet. Daar bestaat helemaal niet zo'n scheidsrechter, en niemand zou daar ook naar verlangen. Er zijn wel veel gezaghebbende geleerden met bijbehorende gezaghebbende opvattingen, maar de andere filosofen en sterrenkundigen hoeven deze helemaal niet te volgen. Terwijl het in de btw nauwelijks interessant meer is wat dr. A of prof. B nog vindt wanneer het HvJ eenmaal gesproken heeft. Een afwijkende mening is misschien interessant maar zeker niet relevant, en dan eigenlijk ook niet meer interessant. Meer dan waar ook, geldt hier de groot-Europese spreuk: 'Roma locuta, causa finita'.

5. Een stukje geschiedenis

Nederland vormde met de twee andere Benelux-landen en met Frankrijk, West-Duitsland en Italië de hele Europese Gemeenschap ten tijde van de invoering van de eerste btw-richtlijnen. Onthullend, en onthutsend in dit verband, is de lezing die de onvolprezen directeur-generaal C.P. Tuk³ hield voor de vereniging van inspecteurs op 27 april 1968. Zijn onderwerp was de afwijkende wijze waarop de Btw-wet tot stand kwam, door de gebondenheid aan de omzetbelasting-EEG-richtlijnen.

Ik citeer enkele veelzeggende zinnen:

*'...Uiteindelijk hebben de ministers van de zes landen in een beslissende vergadering van de raad van Ministers de laatste knopen doorgehakt en is de richtlijn aanvaard...'*⁴

...Thans vindt de parlementaire behandeling plaats. Welke verschillen kunnen we nu constateren?.'

Ten eerste: Het is niet waarschijnlijk dat de noodzakelijkerwijze bij compromis vastgestelde regelingen van de richtlijn geheel overeenkomen met de wensen van de Nederlandse regering...

Ten tweede: Voor de Staten-Generaal zijn de regelingen van de richtlijn onaantastbaar. De regering heeft de beide Kamers in de gelegenheid gesteld van te voren over de materie aan de hand van het ontwerp-Richtlijn en de adviezen van het Europese Parlement en de Sociaal-economische Commissie te spreken. Daarvan is wel gebruik gemaakt, doch over de fiscaaljuridische onderwerpen is vrijwel niets gezegd.

Ten derde: Deze richtlijn daalt nog zo weinig in finesses af en laat nog zoveel vrijheid aan de lidstaten, dat er weinig gevaar is geweest. Bij richtlijnen, die verder gaan ingrijpen en ook de hoogten van de belastingen gaan regelen, moet naar democratische opvattingen, wel van grote bezwaren tegen de huidige procedurele gang van zaken worden gesproken....'

Uit deze rede van Tuk blijkt ten aanzien van het ontwerp van de eerste btw-richtlijnen dat de regering en de Kamer niet scherp waren op de inhoud van de btw-richtlijnen waaraan men toch de Nederlandse bevoegdheden voor een groot deel uitleverde. Ook blijkt dat door de volksvertegenwoordigers

³ Later opgenomen als Geschrift no. 123 van de Vereniging voor belastingwetenschappen en ook in het boek Fiscale bespiegelingen, Kluwer, Deventer 1973.

⁴ De eerste en tweede richtlijn zijn op 11 april 1967 aanvaard, toen dus net 1 jaar geleden.

weinig vragen gesteld zijn geworden en dat ook de rechtsgeleerden van die tijd zich niet ten volle konden realiseren wat te gebeuren stond.

Tuk was een groot kenner van de omzetbelasting.⁵ In zijn handboek ‘Wet op de omzetbelasting 1968’,⁶ schrijft Tuk over de verbindendheid van de richtlijnen:

‘De richtlijnen inzake de OB zijn verbindend voor de Lidstaten, echter alleen ten aanzien van het te bereiken resultaat. De nationale instanties wordt de bevoegdheid gelaten vorm en middelen te kiezen. De materie, welke in de OB-richtlijnen is vervat, dient dan ook in de Nederlandse wetgeving te worden verwerkt. In de wet mag een eigen nationale woordkeus worden gevolgd, mits het resultaat maar hetzelfde is als door de richtlijnen wordt beoogd. De burgers van Nederland kunnen, bij een vermeende strijd tussen de richtlijnen en de Nederlandse wet, niet een beroep op die richtlijnen doen. Zij zijn aan de Nederlandse wet gebonden. Dat geldt ook voor de rechter.’

6. Reveille

In enkele uitspraken van het HvJ is men later wakker geschud (één uitspraak was daarvoor niet genoeg). Extra spectaculair was zeker het Charles-Tijmens-arrest van 14 juli 2005, omdat daar, na 38 jaar, bleek hoe belangrijk juist die tweede richtlijn was. Om bij een ondernemer de aftrek van btw over bepaalde diensten te kunnen beperken, moest deze beperking niet alleen door de beugel van art. 17 lid 6 Zesde richtlijn kunnen, zoals het Gerechtshof 's-Hertogenbosch had aangenomen, maar ook door de nog veel nauwere beugel van art. 11 lid 4 Tweede richtlijn, zoals bleek uit de beantwoording van de door de Hoge Raad gestelde vragen. De vraag blijft natuurlijk of het wijs was om deze vraag aan het Hof te stellen. Als de Hoge Raad de overwegingen van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch tot de zijne had gemaakt, was het goed geweest, beter zelfs. Dan hadden we vandaag voor het privégebruik precies dezelfde correctiemethodiek gehad als nu. Want het Charles-Tijmens-arrest heeft ertoe geleid dat per 1 januari 2007 onze wet veranderd werd, maar later, op het spoor gezet door alle commotie rond dit arrest en de in wezen absurde, met het gezonde verstand botsende⁷ praktijkgevolgen, heeft met ingang van 1 januari 2011 de richtlijngever de regels veranderd. Voor Nederland is alles nu weer zoals het was vóór 14 juli 2005, maar ten koste van verschrikkelijk veel inspanning.

⁵ Een oud, overgeleverd gezegde is: ‘De btw is zo ingewikkeld dat alleen Tuk het nog snapt’.

⁶ Kluwer, 1970, p. 398, hoofdstuk 1.4.2.

⁷ HvJ 23 april 2009, nr. C-460/07 (Sandra Puffer) is daar een heel mooi voorbeeld van.

Gaan we dat nog eens meemaken?⁸ Naar aanleiding van het voorstel om de gevolgen van het Charles-Tijmens-arrest per 1 januari 2007 in de wetgeving op te nemen adviseerde de Raad van State om het nu eens niet bij die ene aanpassing aan de richtlijn te laten, maar om de wet op alle plaatsen waar deze van de richtlijn afwijkt, aan te passen. Maar de Nederlandse regering achtte dat niet opportuun. Waardoor natuurlijk gefaseerd – en ach, misschien is dat ook beter –, in een eindeloos defilé de toch vereiste aanpassingen allemaal aan de beurt komen, in het licht, aan het licht, zoals de reisbureauregeling, het lage tarief op paarden, de toegang tot sportwedstrijden, de vrijstelling van de leveringen en verwerving van tandprothesen, tot er geen licht meer tussen wet en richtlijn zit.

7. Nog een stukje geschiedenis

Maar het verwijt aan de wetgever dat zij al veel eerder, eigenlijk van het begin af aan, en op veel meer plaatsen, de wet woordelijk gelijk aan de richtlijnen had moeten trekken, moet genuanceerd worden, zoals ook al uit de woorden van Tuk bleek, door het in nog een ander historisch perspectief te plaatsen. Het is namelijk omwille van de Nederlandse ondernemers geweest dat de wetgever per 1 januari 1979 de Wet op de omzetbelasting alleen op die plaatsen aan de Zesde richtlijn van 17 mei 1977 heeft aangepast, waar dit strikt noodzakelijk leek. De wetgever vond dat de Nederlandse ondernemer al te veel veranderingen te verduren had gekregen. Elke tien jaar was het prijs geweest. Het begon in 1934 met de – tijdelijke – invoering van een omzetbelastingwet, in 1941 gevolgd door het Besluit, in 1954 door een nieuwe wet en in 1968 door weer een nieuwe wet. Daarom wilde de overheid haar burgers in 1977/1978 behoeden voor andermaal een erg ingrijpende wijziging. Eigenlijk dus uit een soort pastorale begaanheid met haar onderdanen. En nogmaals, dat de Europese richtlijnen, met het Hof van Justitie als haar onverbiddelijke superuitlegger aan de knoppen, zozeer de wet opzij zouden kunnen drukken, werd toen niet voorzien.

8. Toekomst

Wat daar van zij – en bijvoorbeeld Astrid van Dongen oordeelt in haar proefschrift zeer positief over de rol van het HvJ en over de consistentie van zijn beslissingen – voor de toekomst zal het HvJ er toch aan moeten blijven denken niet te ver voor de muziek uit te lopen. Zijn beslissingen zullen een brede acceptatie moeten kunnen behouden in de lidstaten. Het HvJ moet begrepen willen blijven worden. De toekomst van de btw ligt voor een deel in handen van het HvJ, maar het Hof moet voorzichtig zijn. Het HvJ heeft

⁸ De geschiedenis leert dat de mens niet van de geschiedenis leert.

macht, en ieder die macht heeft, moet zichzelf matiging opleggen. De richtlijnwijziging naar aanleiding van Charles-Tijmens is een duidelijke aanwijzing dat de uitleg van het HvJ niet voldoende acceptatie geniet. De richtlijngever wilde de consequentie van deze rechtspraak, te weten een ongemotiveerd liquiditeitsvoordeel bij de aanschaf van een gebouw dat voor een groot deel voor privédoeleinden en voor een klein deel voor ondernemersdoeleinden werd gebruikt, niet accepteren.

Een ander voorbeeld is art. 4 Richtlijn 2008/9 (de opvolger van de Achtste richtlijn over teruggaafverzoeken van buitenlandse ondernemers binnen de EU) dat zegt dat incorrect gefactureerde btw niet mag worden teruggegeven, hetgeen een duidelijke reactie is op het HvJ-arrest in Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH van 15 maart 2007. In dat arrest, naar aanleiding van een teruggaafverzoek op grond van de Achtste richtlijn, zet het Hof in een consistent betoog uiteen dat incorrect in rekening gebrachte btw niet kan worden teruggegeven. De Achtste richtlijn immers verwijst voor de regels van teruggaaf naar de regels van aftrek van de Zesde richtlijn en die regels kunnen niet worden uitgebreid met ten onrechte in rekening gebrachte btw. De afnemer van zo'n dienst met foute btw moet zich maar tot de dienstverlener wenden, en die op zijn beurt tot de Belastingdienst waar de ten onrechte berekende btw op aangifte is voldaan. Maar aan het slot van deze consistente redenering maakt het HvJ een scherpe draai, en zegt dat in een geval dat terugbetaling van de ten onrechte berekende btw onmogelijk of buitengewoon moeilijk wordt, toch de afnemer van de dienst zich tot de Belastingdienst moet kunnen richten. Hieraan moet de richtlijngever een einde hebben willen maken, getuige het genoemde art. 4 in de nieuwe teruggaafrichtlijn, door Nederland letterlijk overgenomen in art. 32c.

Zo kan de richtlijngever de macht van het HvJ breken. In die zin kan men ook wel spreken van een bepaald machtsevenwicht. Het voorkomt in ieder geval dat de btw zich ten opzichte van de lidstaten van het eerste uur gedraagt als het monster van Frankenstein. Echt democratisch gaat het er pas uitzien door het zogenoemde groenboek⁹ voor de toekomst van de btw waarin iedereen is opgeroepen zijn visie op tal van punten in en rond de btw te geven (dat kon tot en met 31 mei 2011). Pijnpunten zijn onder meer de vrijstellingen, het oorsprongsland- of bestemmingslandprincipe, de behandeling van grensoverschrijdende transacties en niet te vergeten, de positie van de overheid.¹⁰

⁹ 'The European Commission's Green Paper on VAT' in International VAT Monitor, mei/juni 2011.

¹⁰ Zeer illustratief hiervoor is de visie van Rita de la Feria in haar artikel in Intertax, p. 148-165, 2009, 'The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction'.

9. Voorspelling

Ik voorspel overigens dat de btw in geen geval eenvoudig of eenvoudiger zal worden. Vooral omdat ik echt denk dat de maatschappij waar de btw heel dichtbij staat en in zit, te ingewikkeld en te veelvormig is voor een eenvoudige btw. Maar ook omdat ik vermoed dat een zeer grote groep in de btw actieve personen geen belang heeft bij echte vereenvoudigingen. Uitgevers, belastingadviseurs, wetenschappers, professoren, rechters, ga maar door, vinden het prima dat de btw ingewikkeld is. We kunnen dat bespeuren aan de hand van wat sedert 1 januari 2010 geschreven is over de nieuwe plaats van dienst, en dan met name over de B2B-diensten. Dit soort diensten hadden we al veel langer. Er waren ontzettend veel onder art. 9 lid 2e Zesde richtlijn vallende diensten waarvan de plaats daar was waar de afnemer gevestigd was of waar de vaste inrichting zich bevond waarvoor de dienst werd verricht. Daarin heeft de praktijk zijn weg gevonden. Maar ineens schijnt het geweldig ingewikkeld en moeilijk geworden te zijn om de plaats van dienst te bepalen als de afnemer een vaste inrichting heeft. Terwijl art. 44 Btw-richtlijn een ongewijzigde formulering gebruikt. Het is of men zeggen wil: we hebben nu een nieuwe hoofdregel voor B2B-diensten maar denk vooral niet dat het er eenvoudiger op is geworden.

Het is misschien te vergelijken met de invoering zestig jaar geleden in China van het vereenvoudigde karakterschrift, meer gestileerde karakters, met minder streepjes. Tegen waren de leden van het establishment, die de oude karakters zeer goed beheersten. Welk belang heeft men dan bij vereenvoudiging? Dan is de hele voorsprong in een klap zonder waarde. Wie eenmaal tot de selecte groep behoort van wie thuis zijn in een ingewikkelde materie, is – zonder dat hij daar erg in hoeft te hebben – tegen vereenvoudiging. Ook bij plannen voor een vergaande vereenvoudiging van de spelling van de Nederlandse taal zien we dat patroon. De goede spellers zijn altijd tegen.

10. Voorspelling

Mijn tweede voorspelling in deze ontwikkelingen is dat daarvan de uitkomst wordt dat te midden van al het geweld van alternatieven en wilde varianten (algehele verlegging, kleinhandelsheffing, nultarief in binnenlandse situaties, afschaffing vrijstellingen) het zogeheten tijdelijke systeem (van 1993 tot 1996) zich zal handhaven. Het zal worden herkend en erkend als het minst slechte van alle denkbare systemen en het zal daarmee het definitieve systeem worden. En daarbinnen zijn genoeg verbeteringen mogelijk zoals elektronische facturering via de Belastingdiensten, of specificatie van de geclaimde voorbelasting zodat vóórdat uitbetaald wordt, gecontroleerd kan worden of de leverancier of dienstverrichter de door de afnemer in aftrek geclaimde btw ook voldaan heeft. Dat is de manier waarop nu Belastingdienst/Limburg/

kantoor Buitenland al werkt; daar wordt geen teruggaaf verleend zonder dat gespecificeerd is aangegeven door wie de btw in rekening is gebracht.

11. Verleggingsregelingen

Wat de verleggingsregelingen betreft, zitten we, zeker wat Nederland betreft, wel aan onze limiet, willen we niet in een kleinhandelsheffing geraken. We zitten echt bijna vol. Naast de verlegging van btw over alle leveringen en diensten door buitenlandse ondernemers, gebaseerd op art. 12 lid 2 en 3 Wet, opent art. 12 lid 5 Wet de poort, nu al, naar een waar verleggingsparadijs, geëffectueerd in de art. 24b-24bb Uitvoeringsbesluit. In art. 24b lid 5 begint het met 2 gevallen als bedoeld in art. 12 lid 5 Wet, in art. 24 ba worden 6 gevallen ‘mede aangewezen’ en art. ‘24bb voegt daar nog 6 ‘tevens aangewezen’ gevallen aan toe. Dat zijn dus naast alle art. 12 lid 2 – en 12 lid 3 – verleggingen nog eens veertien gevallen via art. 12 lid 5.

Als we daar de uitgebreide verlegging van de invoer-btw van art. 23 Wet bijtellen en ook de btw die namens buitenlandse ondernemers wordt aangegeven door fiscaal vertegenwoordigers, dan is Nederland overtuigend wereldkampioen btw-verlegging.

12. Het HvJ in actie

Ik wil de veelzijdigheid, de slimheid en wijsheid, de grote verantwoordelijkheid, de schoonheid ook en de macht van het Hof van Justitie graag illustreren met enkele voorbeelden.

12.1 Btw voor beginners

Het HvJ kan zeer elementair, op beginnersniveau, rechtspreken. In EMAG Handel Eder OHG, overweegt het Hof in zijn antwoord van 6 april 2006 op de eigenlijk merkwaardige vraag van de Oostenrijkse rechter of er bij een intracommunautaire ABC-levering niet twee vrijgestelde (naar 0% belaste) leveringen kunnen zijn: ‘wanneer de levering waarvoor de goederen intracommunautair worden vervoerd, de eerste van de twee opvolgende leveringen is, wordt de tweede levering verricht op de plaats van de intracommunautaire verwerving die eraan is voorafgegaan, dat wil zeggen in de lidstaat van aankomst. Omgekeerd, wanneer de levering waarvoor de goederen intracommunautair worden vervoerd, de tweede van de twee opvolgende leveringen is, wordt de eerste levering geacht te zijn verricht in de lidstaat van aanvang van het vervoer’.

Je vraagt je dan af: wat was hier zo moeilijk aan, en: wist de Oostenrijkse verwijzende rechter dit dan niet? En het feit dat het overgangssysteem al sedert 1993 bestaat en dat dan pas in 2006 een zo elementaire vraag beantwoord wordt, geeft toch ook te denken. Ik vind het gewoon leuk. En

bij het mooie buitengewoon instructieve taalgebruik van het HvJ hier, dat nog vooroverwogen had dat ‘twee elkaar opvolgende leveringen elkaar opvolgen in de tijd, ook al leiden ze slechts tot een enkele verplaatsing van de goederen’ moet ik aan een collega van heel lang geleden denken, die op zondagmiddagen wel eens arresten van de Hoge Raad las, thuis, niet vanwege de fiscaliteit, in zijn geval de inkomstenbelasting, maar vanwege het mooie Nederlands.

Een echt antwoord op de vraag: aan welke levering, die van A aan B of van B aan C, dicht je nu het intracommunautaire karakter toe? heeft het HvJ hier niet gegeven. Een nieuwe poging werd later gewaagd door onze eigen Hoge Raad, maar het HvJ hield het, ik zijn arrest van 16 december 2010 (Euro Tyre Holding) op: ‘ingeval voor een goed twee opvolgende leveringen tussen verschillende ondernemers worden verricht, maar slechts één intracommunautair vervoer plaatsvindt, moet de handeling waaraan dit vervoer moet worden toegerekend, namelijk de eerste dan wel de tweede levering, worden bepaald op basis van een globale beoordeling van alle omstandigheden van de zaak teneinde uit te maken voor welke van deze twee leveringen is voldaan aan alle voorwaarden betreffende een intracommunautaire levering’.

Met een terugverwijzing naar de nationale rechter om uit te vinden wat er precies gebeurd was en hoe. Daarmee zijn we nog precies even ver als in 1993 toen het al heette: of bij een grensoverschrijdende ABC de icl in A-B of in B-C zit, hangt af van de omstandigheden.

12.2 Nuchter en slim

Het HvJ heeft er ook een zeer goed oog voor dat de btw moet werken, dat er uiteindelijk opbrengst moet komen. Een goed voorbeeld dat het HvJ gewoon slim door de zaken heen kijkt is het arrest Centralan Property van 15 december 2005. Een slimme constructie van 999-jarige verhuur tegen een hoge prijs, kort daarop gevolgd door een levering voor een veel lagere prijs, wordt door een nog veel slimmer Hof doorgeprikt. Het Hof trekt beide transacties gewoon samen, wat resulteert in een minimale aftrek van voorbelasting, met zinnen als:

‘..het in de Zesde richtlijn neergelegde stelsel van aftrek en herziening heeft tot doel een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor belaste handelingen. Vastgesteld moet worden dat in de specifieke omstandigheden van het geding deze doelstelling het meest toereikend kan worden verwezenlijkt door inaanmerkingneming van beide aan de orde zijnde leveringen, naar rato van

de respectieve waarde ervan. De herziening van de aftrek van voorbelasting zal het veronderstelde belaste of vrijgestelde gebruik van het gebouw namelijk des te getrouwer weergeven naarmate er een omslag op basis van die waarde heeft plaatsgevonden...'.¹¹

Men kan kritiek hebben op het Nederlands, maar wie kan het mooier zeggen dan het Hof hier doet?

Een heel wijze, praktische uitspraak is die op het gebied van de kleine ondernemersregeling, Ingrid Schmelz van 26 januari 2010, waar het HvJ er, zeer praktisch, oog voor had dat de richtlijn volkomen terecht de toepassing van een regeling als die van de tegemoetkoming in de btw van kleine ondernemers, beperkt tot ondernemers die op het eigen grondgebied woonachtig zijn, vanuit de logische gedachte dat anders éénzelfde ondernemer toch in een groot aantal lidstaten klein kon zijn, welk beeld dan echter in het geheel niet meer zou kloppen met haar internationale beeld. En dat gegeven zijnde, kon men toch moeilijk van de lidstaten verwachten dat zij steeds bij alle andere lidstaten zou moeten informeren naar een mogelijke registratie aldaar.

12.3 Streng en rechtvaardig

Het HvJ is streng, maar rechtvaardig. Zie het arrest Objekt Kirchberg van 9 september 2004. Ondanks dat het recht op aftrek een fundamenteel beginsel is van het btw-stelsel, zag deze ondernemer een groot deel van haar aftrek verloren aan, doordat zij een verzoek om te opteren voor belaste verhuur niet tijdig had ingediend. Het Hof overwoog dat de door de lidstaat gestelde voorwaarden, waaronder de indieningstermijn van het optieverzoek, bedoeld zijn om een juiste toepassing van het keuzerecht te verzekeren en tevens rechtszekerheid te bereiken.

Het HvJ doet enorm zijn best om, keurig afwegend en bekwaam balancerend, het evenwicht te scheppen en te bewaren tussen lidstaten en burgers, tussen koning en onderdanen, vanuit het kennelijke streven om de keizer te geven wat de keizer toekomt en aan God wat God toekomt.¹²

Dit blijkt enerzijds uit de zaken DFDS A/S van 20 februari 1997 (rechtspersoon, maar toch een v.i.); Heintz van Landewijck Sarl van 15 juni 2006 (geen teruggaaf van betaalde btw na verlies accijnszegels); Axel Kittel van 6 juli 2006 (geen aftrek); X en Facet van 22 april 2010 (onder omstandigheden geen aftrek van btw over nummerverwerving); en natuurlijk de zaak

¹¹ Overwegingen 73 en 74.

¹² Marcus 12, 13-17.

‘R’ van 7 december 2010 waar het HvJ in een geval dat de leverancier bij intracommunautaire leveringen de identiteit van de afnemer verborgen hield om deze in staat te stellen btw te ontduiken, besliste dat hem het nultarief geweigerd mocht worden, ook al stond het vast dat de goederen grensoverschrijdend geleverd waren. Het Hof overwoog¹³ dat een leverancier die aan belastingfraude deelneemt zich noch op het evenredigheidsbeginsel, noch op het neutraliteitsbeginsel, noch op het rechtszekerheidsbeginsel, noch op het vertrouwensbeginsel kan beroepen. Daar waar de advocaat-generaal nog geoordeeld had dat het weigeren van het nultarief een onevenredige oplossing zou zijn.¹⁴

En anderzijds uit de zaken John Reisdorf, van 5 december 1996 (hoe vitaal de functie van de factuur in de btw ook is, er werd toch aftrek verleend op grond van alternatief bewijs); Bockemühl van 1 april 2004 (geen factuur, toch aftrek); Faxworld van 29 april 2004 (geen belaste levering, toch aftrek), Optigen van 12 januari 2006 (aftrek ondanks fraude in de keten), en Teleos van 27 september 2007 en Netto Supermarkt GmbH van 21 februari 2008 (bescherming van de geheel te goeder trouw handelende ondernemer).

12.4 Literatuur

Zoals de Statenvertaling van de bijbel onze taal blijvend verrijkt heeft met beroemde uitdrukkingen, zo heeft het HvJ dat ook ‘ontegensprekelijk’ gedaan met zinnen als: ‘voorts zij er aan herinnerd dat’ en ‘wat de verwijzende rechterlijke instantie in wezen wenst te vernemen is:’. Dit zijn nuttige zinnen die zeer goed in de praktijk bruikbaar zijn. Krijgt men een vraag waar moeilijk uit te komen is, dan beginne men het antwoord met: ‘wat de vragensteller in wezen wenst te vernemen is...’, gevolgd door een formulering waarop men wel een goed antwoord paraat heeft. Een gouden tip dus voor iedere tot antwoorden geroepen functionaris, voor alle politici, leraren en studenten.

Een leuk voorbeeld is het RAL-arrest van 12 mei 2005, waar de verwijzende rechter vroeg naar een nadere afbakening van het begrip ‘vaste inrichting’ maar het Hof vond dat het geschil in wezen ging om de bepaling van de plaats van dienst. En omdat volgens het Hof sprake was van een vermakelijksheidsdienst, werd de vaste inrichting ineens een non-issue.

12.5 Cultuur en amusement

Het mooiste voorbeeld, en onze nationale trots, is hier natuurlijk het Tolsma-arrest van 3 maart 1994. Wanneer iemand orgelmuziek maakt en met zijn bakje rammelt, zegt het HvJ, en voorbijgangers gooien er enig kleingeld in,

¹³ Overweging 51 en 53.

¹⁴ A-G-conclusie van 29 juni 2010.

is dat toch niet de tegenprestatie voor een aan die voorbijgangers verleende dienst. En het HvJ overweegt daarbij onder meer dat de betaling door de voorbijgangers niet afhangt van de muzikale prestatie. Sommigen blijven lang staan en geven weinig, of niets, anderen doen een betrekkelijk hoog bedrag in het bakje maar lopen snel door. En dit geldt dan voor de hele EU. Het Hof weet dit allemaal, en als het Hof het niet weet, moet het Hof toch wat zeggen.

12.6 Drama

Ook trad het Hof als vredesrechter op in een klassieke broedertwist naar de oudtestamentische voorbeelden van Kaïn en Abel, en Jacob en Ezau. Het betrof een btw-vete tussen de Spaanse gebroeders Amengual, Juan en Miguel, in het Amengual Far-arrest van 3 februari 2000. Juan weigerde zijn broer btw over de huur van bedrijfsruimte te betalen, omdat die volgens hem niet wettelijk verschuldigd was.

12.7 Denksport

In Talacre Beach Caravan Sales Ltd van 6 juli 2006, beslechtte het HvJ een conflict dat eigenlijk ging om de vraag of er één of twee leveringen waren (namelijk een caravan en de binnenuitrusting van die caravan, belast tegen respectievelijk het nultarief en het algemene tarief) met de vondst dat sprake is van één levering, de caravan met de uitrusting, met twee verschillende tarieven! Kom er maar eens op!

12.8 Watersport

In Fonden Marslisborg Lystbadehavn van 3 maart 2005 moest de vraag beantwoord worden of de verhuur van ligplaatsen voor het meren van boten kwalificeert als verhuur van onroerend goed, en zo ja, of dan de uitzondering van toepassing is voor de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen. Het HvJ zegt: ‘...dat een terrein geheel of gedeeltelijk onder water ligt, staat de kwalificatie ervan als onroerend goed dat verhuurd kan worden niet in de weg...

...de verhuur heeft evenwel geen betrekking op een willekeurige hoeveelheid water, maar op een bepaald gedeelte van het havenbekken. Deze met water bedekte oppervlakte is blijvend afgebakend en kan niet worden verplaatst’.

Ook in Gabriële Walderdorff (6 december 2007) en Heger Rudi GmbH (7 september 2006), over visrechten en visvergunningen houdt het HvJ diepgaande bespiegelingen over stromend water boven een vaste ondergrond. Het HvJ komt tot de zakelijke conclusie dat het verlenen van visrechten wel

een dienst is die op onroerende zaken betrekking heeft, maar niet kwalificeert als de verhuur van onroerend goed. ‘De visrechten hebben geen betrekking op de hoeveelheden water die door de rivier stromen en voortdurend worden aangevuld, doch op welbepaalde geografische gebieden’.

12.9 Gokken en kansspelen

Het HvJ moet van heel veel markten thuis zijn, ook in de gokwereld. Zij heeft zich op dit terrein moeten verdiepen in telefonische ‘Bet Direct’ weddenschappen (United Utilities, 13 juli 2006), met het ‘spot the ball’ spel en onverplichte prijzen voor de winnaars (Town & County factors, 17 september 2002), met kansspelautomaten (Glawe, 5 mei 1994) en met illegale roulette-spelen (Fischer, 11 juni 1998).

12.10 Culinaire kunst

Een leuk voorbeeld hiervan zijn vier eet-arresten van het Hof van Justitie, allen van 10 maart 2011. Het betreft alle vier Duitse zaken, over respectievelijk friet en worstverkopen vanuit een snackwagen op een weekmarkt, popcornverkopen in een bioscoop, braadworsten vanuit snackbars en over een slagerij met partyservice. Met duidelijk genoeg analyseert het Hof de feiten.

12.11 Just in time

Op 3 december 2009 besliste het HvJ in Yaesu Europe BV, een Duitse zaak, dat de handtekening op een papieren verzoek om teruggaaf van buitenlandse btw op grond van de Achtste richtlijn, niet per se van de ondernemers zelf hoeft te zijn, en dat ook zijn gemachtigde mag tekenen. Dit arrest heeft nog 28 dagen kunnen werken, want vanaf 1 januari 2010 is een nieuwe, digitale, terugvraagprocedure gaan gelden. Het Hof zal gedacht hebben, we beslissen dit nog in 2009, dan geven we ons geesteskindje ten minste nog een heel klein beetje toekomst mee.

12.12 Wijsheid

Een zeer wijs arrest is dat van Dressuurstal Jespers, van 1 juni 2006, waarin het Hof duidelijk maakt dat het de mens niet gegeven is dieren te kunnen scheppen. Het Hof legde uit dat dieren wel als lichamelijk zaken gedefinieerd kunnen zijn, maar dat zij binnen die categorie dan toch een bijzondere plaats innemen en niet kunnen worden aangemerkt als materialen: ‘derhalve kan niet worden aangenomen dat er na afloop van welke training dan ook, een nieuw paard is vervaardigd.’¹⁵

¹⁵ Overweging 30.

Inzet van het geschil was overigens het tarief. Maar in 2010 werd Nederland door de Commissie duidelijk gemaakt¹⁶ dat voor dressuurpaarden het lage tarief niet aan de orde is, want dit is exclusief gereserveerd voor eetpaarden. Dat geeft weer aan hoe betrekkelijk ook in btw-land onze problemen kunnen zijn.

12.13 Soevereiniteit van de btw

Het HvJ maakt ook keer op keer duidelijk dat de btw geen goedkope namaak duldt, en ziet er nauwlettend op toe dat een lidstaat geen belastingen heft die de kenmerken van btw bezitten. Dit is een goede waarborg om ook op lange termijn te overleven. De btw moet soeverein blijven. Een heffing mag het goederen- en dienstenverkeer niet op dezelfde manier belasten als de btw. De kenmerken van btw-heffing zijn, volgens het HvJ: een heffing met een algemeen karakter, in elk stadium van het productie- en distributieproces geïnd, over de toegevoegde waarde, evenredig aan de prijs van de diensten, en de heffing moet kunnen worden afgewenteld op de gebruiker.¹⁷ Dat het Hof hierbij niet te streng is en de lidstaten heus wel een extraatje gunt, blijkt uit zaken als:

De Franse solidariteitsbijdrage (27 november 1985) en staatsbelasting op speelautomaten (3 maart 1998), de Belgische belasting op openbare vertoningen (13 juli 1989), het Portugese zegelrecht (17 september 1997), de Oostenrijks Kammerumlage I (19 februari 1998) en toeristenbelasting (8 juni 1999), de Engelse Insurance Premium Tax (29 april 2004), de Hongaarse HIPA, helyi iparúzési adó (11 oktober 2007), een Spaanse heffing op de overdracht van kapitaal (27 november 2008), de Duitse Grunderwerbsteuer (27 november 2008), een Litouwse inkomensheffing (5 februari 2009) en natuurlijk de Nederlandse Bijzondere verbruiksbelasting voor Personenauto's BVB (13 juli 1989).

13. De btw als mysterie

Behalve dit alles (kunst, wetenschap, cultuur, sport, spel en amusement) is btw, tot slot, ook werk. Een mooi en eerlijk vak. En dan niet in de eerste plaats werk als broodwinning of als louter plicht, nee de btw is meer dan werk als plicht, het is eerder een levensvervulling en een roeping. De mens die leeft naar zijn roeping is de mens die de wereld bewerkt en bewaart.¹⁸ In

¹⁶ Door het HvJ afgemaakt op 3 maart 2011, nr. C-41/09 (Commissie/Nederland).

¹⁷ O.a. Careda SA, 26 juni 1997.

¹⁸ Vgl. Genesis 9, 27-28: 'Weest vruchtbaar, vermenigvuldigt u, vervult de aarde en onderwerpt haar'. De arbeid is een activiteit die in de wereld uitgevoerd moet worden. Door het vervullen van zijn opdracht uit Genesis 9, 28 weerspiegelt de mens het handelen van de Schepper van het heelal.

zijn werk manifesteert de creatieve mens zich aan de buitenwereld. Opdat wat hij doet, voorspoed brengt als resultaat van een goed benutten en ontwikkelen van de gekregen gaven en talenten. De arbeid is een aspect van de rijkdom van het bestaan, een fundamentele dimensie van het menselijk bestaan op aarde. En daarmee, omdat de btw dit allemaal is, al deze betekenissen in zich draagt, raken wij aan de hoogst denkbare betekenis van de btw, samengepakt in één woord: mysterie. De btw is op haar topmomenten een mysterie.

Men kan de btw niet bedwingen en niet overwinnen, niet dressereren en niet onderwerpen. Als het erop aankomt, is de btw voor iedereen te moeilijk, te groot en te veel. De enige juiste benaderingswijze van de btw door een verstandige, denkende mens is deze: probeer er in op te gaan. Mihaly Csikszentmihalyi noemt dit 'flow': opgaan in wat je doet, zo geconcentreerd bezig zijn dat het besef van tijd verdwijnt. De diepe voldoening die dit geeft, heet: geluk. En de btw biedt daar alle kansen toe.

Dan kan men het beleven, kán men het beleven, in de bloei – maar eerder nog in de avond – van een werkzaam leven, dat de btw naar je toekomt en vraagt: wil jij met mij dansen?

Dat is het allerhoogste.

De rol van de Uitvoeringsverordening in de (toekomst van de) btw

Mevr. mr. M.M. Gabriël, mr. J.P.M. Linssen en mr. drs. F.J.G. Nellen¹

1. Inleiding

Op 1 juli 2011 is een nieuwe Uitvoeringsverordening op het gebied van de omzetbelasting in werking getreden (Uitvoeringsverordening nr. 282/2011; hierna ‘de verordening’).² Volgens de overwegingen van de Raad heeft de verordening als doelstelling te zorgen voor een eenvormige toepassing van het bestaande btw-stelsel door uitvoeringsmaatregelen te treffen. In dit artikel gaan wij in op de nieuwe Uitvoeringsverordening, en geven wij onze visie op het belang en nut van de belangrijkste bepalingen die erin staan opgenomen. Daarnaast gaan wij na of en in hoeverre de verordening daadwerkelijk voldoet aan zijn doelstelling om een meer eenvormige toepassing van het bestaande btw-stelsel te realiseren.

1.1 Totstandkoming verordening

De eerste verordening op het gebied van de Europese btw (nr. 1777/2005) dateert uit 2005.³ Net zoals de huidige verordening had Verordening 1777/2005 het doel om een grotere eenvormigheid bij de toepassing van het btw-stelsel te verwezenlijken. Ondanks dat deze doelstelling ambitieus klinkt, is het effect van deze verordening in de praktijk naar onze mening erg beperkt gebleven. De verordening uit 2005 bevatte voornamelijk bepalingen die zeer

¹ Mevr. mr. M.M. Gabriël is werkzaam als belastingadviseur bij PwC Eindhoven en als promovenda aan de Universiteit Maastricht; mr. J.P.M. Linssen is werkzaam als belastingadviseur bij Koenen en Co te Roermond en als docent aan de Universiteit Maastricht; mr. drs. F.J.G. Nellen is werkzaam als belastingadviseur bij KPMG Meijburg & Co te Eindhoven en als promovendus aan de Universiteit Maastricht.

² Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, publicatieblad nr. L 077 van 23/03/2011.

³ Verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, publicatieblad nr. L 288/1 van 29/10/2005.

specifieke dienstverrichtingen op grond van de Zesde Richtlijn kwalificeerden. Er stonden echter weinig definities of uitvoeringsregelingen in die in enig opzicht baanbrekend of van groot belang waren. Door zijn beperkte focus en voorzichtige inhoud werd de verordening in onze ervaring niet vaak toegepast in de dagelijkse praktijk.

In 2007 werd de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) vervangen door de herschikte Btw-richtlijn (2006/112/EG). Uitvoeringsverordening 1777/2005 bleef echter onverkort van kracht, ondanks dat daarin verwezen werd naar de oude bepalingen van de Zesde Richtlijn. Vervolgens trad in 2008 Richtlijn 2008/8/EG betreffende de plaats van dienst in werking. De nieuwe regels betreffende de plaats van dienst die hierin opgenomen stonden versterkten de behoefte aan een verscherping en uitbreiding van de bestaande uitvoeringsregelingen.⁴

Ondanks de herschikking en wetswijzigingen van de Btw-richtlijn in respectievelijk 2007 en 2010 heeft het nog tot 16 december 2009 geduurd voordat de Commissie haar eerste voorstel voor de verordening publiceerde, waarna nog verschillende gewijzigde versies volgden. Uiteindelijk heeft de Raad de definitieve verordening op 15 maart 2011 vastgesteld zodat deze op 1 juli 2011 in werking is getreden. Dit is meer dan vier jaar na de herschikking van de Zesde Richtlijn en anderhalf na het van kracht worden van de wetswijzigingen betreffende de plaats van dienst.

Een en ander is naar onze mening illustratief voor het enigszins ingewikkelde, langdurige en soms ook moeizame proces ter vorming en bekrachtiging van Europese fiscale wet- en regelgeving. Hierbij merken we op dat de verordening vanuit Europeesrechtelijk perspectief zelfs een relatief eenvoudige vaststellingsprocedure heeft doorlopen, omdat zij kwalificeert als een zogenaamde niet-wetgevingshandeling. Dit houdt in dat de verordening tot stand is gekomen in afwijking van de gewone of bijzondere wetgevingsprocedures die gelden voor reguliere verordeningen, richtlijnen en besluiten.⁵ In plaats daarvan is de verordening rechtsgeldig geworden op grond van art. 397 Btw-richtlijn, dat bepaalt dat de Raad op voorstel van de

⁴ Dit blijkt uit overweging 3 van Uitvoeringsverordening 282/2011, evenals uit het voorstel van de Commissie (Proposal for a Council Regulation laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, COM(2009), p. 5. Uit het voorstel blijkt zelfs dat de wetswijzigingen als gevolg van Richtlijn 2008/8/EG zelfs in overwegende mate de aanleiding zijn geweest voor de nieuwe verordening; het merendeel van de nieuwe bepalingen van de verordening hebben namelijk betrekking op de regels voor plaats van dienst.

⁵ Zie voor de gewone en bijzondere wetgevingsprocedures voor Europese wet- en regelgeving art. 289 VWEU.

Commissie met eenparigheid van stemmen de nodige maatregelen ter uitvoering van deze richtlijn kan vaststellen.⁶ Ook al is de vaststellingsprocedure van art. 397 Btw-richtlijn veel eenvoudiger dan de gewone en bijzondere wetgevingsprocedures, toch heeft de totstandkoming van de verordening dus nog aanzienlijke tijd gekost.⁷ Blijkbaar spelen er zodanig veel uiteenlopende belangen en meningen binnen de kamers van het Justus Lipsiusgebouw in Brussel, dat zelfs het vaststellen van uitvoeringsmaatregelen de nodige tijd in beslag neemt. Overigens merken we op dat langdurigheid veel minder lijkt te spelen in de context van nationale btw-regelgeving binnen Nederland; zeer recentelijk zijn we allemaal nog getuige geweest van een wel heel bijtijds handelen door de staatssecretaris naar aanleiding van de hem onwelgevallige uitspraak inzake de btw-correctie voor privégebruik van bedrijfsauto's, gedaan door Rechtbank Haarlem op 1 juni 2011.⁸ De dag erna werd een nieuwe regeling aangekondigd, die uiteindelijk op 29 juni 2011 werd gepubliceerd en die in werking is getreden per 1 juli 2011. *L'union fait la force*, zullen we maar zeggen.

1.2 De verordening als rechtsinstrument

Zoals hierboven reeds is aangegeven, is de verordening een Uitvoeringsverordening. Ze is tot stand gekomen in afwijking van de gewone of bijzondere wetgevingsprocedures die gelden voor reguliere verordeningen, richtlijnen en besluiten. Volgens de hiërarchie van het EU-recht – die volgt uit de voorrangsdoctrine van art. 288-291 VWEU – staat de verordening als rechtsinstrument dan ook in lagere orde dan reguliere verordeningen, richtlijnen en besluiten, zoals ook de Btw-richtlijn. Met het oog hierop zullen zich mogelijk ook vragen en thema's ontwikkelen die tot op heden nog niet eerder zijn voorgekomen op het gebied van de Europese btw. Hierbij valt te denken aan strijdigheid van onderdelen van de verordening met de Btw-richtlijn. Interessant in deze context is de rechtspositie van de belastingplichtige, die zich zowel op de Btw-richtlijn zou kunnen beroepen als op de verordening. Gezien de inhoud van de verordening achten wij het overigens niet waarschijnlijk dat het HvJ veel procedures onder zich zal krijgen die handelen over strijdigheid tussen verordening en Btw-richtlijn.

Ondanks dat de verordening een uitvoeringsinstrument is, zijn de onderdelen ervan desalniettemin verbindend en rechtsreeks toepasselijk in elke

⁶ De bevoegdheid tot delegatie uit hoofde van art. 397 Btw-richtlijn is gebaseerd op art. 290 en 291 VWEU.

⁷ Overigens is het ook zo dat uitvoeringsmaatregelen op grond van art. 397 Btw-richtlijn met eenparigheid van stemmen vastgesteld worden, net zoals reguliere wetgeving ter zake de harmonisatie van de omzetbelasting (art. 113 VWEU).

⁸ Rechtbank Haarlem 1 juni 2011, nr. AWB 09/3866.

lidstaat.⁹ Deze rechtstreekse toepasselijkheid houdt onder meer in dat omzetting in een nationale wetgeving, anders als bij een richtlijn, niet nodig en mogelijk is. Tot slot merken we op dat ook de Uitvoeringsverordening op grond van art. 113 VWEU moest worden vastgesteld met eenparigheid van stemmen; dit verklaart voor een deel waarom het totstandkomingsproces aanzienlijke tijd in beslag heeft genomen.

2. De inhoud van de verordening

De preambule van de verordening kent bijna drie keer zo veel overwegingen als die van de vervangen verordening (nr. 1777/2005), te weten 46 stuks. In onze optiek zijn met name de eerste vijf overwegingen interessant. Daaruit zijn namelijk drie afzonderlijke en algemene gronden af te leiden ter rechtvaardiging van de vaststelling van de verordening. Deze gronden betreffen grofweg de volgende:

- Door de vervanging van de Zesde Richtlijn door de Btw-richtlijn, waarbij herschikking van bepalingen heeft plaatsgevonden, dienen de verwijzingen opgenomen in de bepalingen van Verordening 1777/2005 gewijzigd te worden met het oog op de duidelijkheid en de logica.
- Met de vaststelling van Richtlijn 2008/8/EG tot wijziging van de Btw-richtlijn wat betreft de regels voor de plaats van dienst, zijn er verschillende nieuwe dan wel gewijzigde bepalingen in de Btw-richtlijn opgenomen waarvan een deel verduidelijking behoeft.
- Meer in het algemeen is er behoefte aan uitvoeringsmaatregelen die kunnen zorgen voor een meer eenvormige toepassing van het bestaande btw-stelsel, hoofdzakelijk betreffende de belastingplichtigen, de levering van goederen en diensten, en de plaats van belastbare handelingen.

Helaas bevatten de andere 41 overwegingen van de Raad hoofdzakelijk informatie die ook rechtstreeks uit de bepalingen zelf te halen is. Wat ons opvalt is dat deze overwegingen slechts een herformulering inhouden van hetgeen is vastgesteld in de bepaling waarop zij betrekking hebben. Zo stelt overweging 40 dat ‘...elektronische invoerdocumenten die aan dezelfde vereisten voldoen als papieren documenten voor de uitoefening van het recht op aftrek moeten kunnen worden gebruikt.’ Verder wordt hiervoor geen reden of nadere uitleg verschaft. Vervolgens lezen we inderdaad in art. 52 Verordening dat een elektronisch invoerdocument net als een papieren document kan worden gebruikt voor de realisatie van aftrek, mits het aan dezelfde voorwaarden voldoet. En op deze manier is het overgrote deel van de overwegingen geschreven. Er ‘moet’ en er ‘dient’ erg veel, maar er worden nauwelijks redenen of uitleg voor de vaststelling van bepalingen

⁹ Art. 288 VWEU.

gegeven. Toch zouden juist de preambules van wet- en regelgeving dat doel moeten dienen.

De verordening kent 65 artikelen en vier bijlagen. Er worden nadere regels gegeven voor intracommunautaire transacties rond nieuwe vervoermiddelen, de belastingplichtige (EESV). Verder bevat de verordening een groot aantal definities, onder meer van restaurant- en cateringdiensten, langs elektronische weg verrichte diensten en assemblagediensten. Het toepassingsbereik van de vrijstelling inzake aandelentransacties en verkoop van opties wordt gepreciseerd. Hoofdstuk V bevat verschillende uitvoeringsregels met betrekking tot de plaats van levering en de plaats van dienst, waarvan met name de bepalingen betreffende de vaste inrichting belangwekkend zijn. Ook besteedt de verordening aandacht aan de maatstaf van heffing, de tarieven en een beperkt aantal vrijstellingen. Ten slotte wordt ingegaan op de aftrek, enkele administratieve verplichtingen en twee bijzondere regelingen te weten die voor beleggingsgoud en voor non-EU-belastingplichtigen die elektronische diensten verrichten aan niet-belastingplichtigen.

Het meest belangwekkende en verstrekkende inhoudelijke aspect van de verordening betreft wellicht het onderwerp van de vaste inrichting. In de huidige Btw-richtlijn staat het begrip vaste inrichting verspreid over verschillende bepalingen. Wij noemen art. 38, 344, 45, 58, 192bis en 307. In de verordening wordt het begrip vaste inrichting eveneens verspreid over een aantal overwegingen (14, 21 en 41) en bepalingen (11, 20, 21, 22 en 53). Het belang van de vaste inrichting als begrip binnen de (Europese) btw is evident: het speelt een rol in het kader van de plaats van levering en met name de plaats van dienst, zowel voor uitgaande als binnenkomende transacties. Ook is het begrip verbonden met onderwerpen als verschuldigdheid van btw en administratieve verplichtingen. In onze optiek is het dan ook niet geheel verwonderlijk dat de Commissie en Raad het begrip vaste inrichting veel aandacht hebben geschonken. Wellicht heeft ook meegeleefd dat met name in de internationale banken- en verzekeringswereld veel gebruik wordt gemaakt van vaste inrichtingen om door zorgvuldige planning en structurering blijvende btw-druk te minimaliseren.¹⁰ Daarnaast staat in de huidige Btw-richtlijn geen definitie van het begrip opgenomen en evenmin is er ten tijde van de vaststelling van de Zesde Richtlijn toelichting gegeven op de betekenis van het begrip. Door het ontbreken van een duidelijke en hanteerbare definitie heeft het Hof van Justitie EG meermaals uitspraak

¹⁰ Wij verwijzen voor een uitgebreide behandeling van vaste inrichting structuren naar J.J.P. Swinkels, 'Fixed establishments and VAT saving schemes', *International VAT Monitor*, november/december 2006, p. 451 e.v.

gedaan in zaken waarin het rechtsconflict zich richtte op de vraag wat een vaste inrichting voor de omzetbelasting nou precies is.¹¹

Het komt ons voor dat de verordening drie typen vaste inrichting onderscheidt. Art. 11 lid 1 Verordening ziet op het vaste inrichtingsbegrip uit art. 44 Btw-richtlijn inzake B2B-verhoudingen en dus toegespitst op diensten. Op grond van dit artikel kwalificeert een inrichting als een vaste inrichting wanneer deze wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur *om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te kunnen gebruiken*. Daarnaast bepaalt art. 11 lid 2 dat in B2C-verhoudingen onder vaste inrichting wordt verstaan een inrichting die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur *om de door haar verrichte diensten te kunnen verstrekken*. Het derde type vaste inrichting wordt gedefinieerd in art. 53 Verordening, dat invulling geeft aan het begrip uit art. 192bis van de Btw-richtlijn betreffende de verschuldigdheid van btw in samenhang met de verleggingsregeling. In het kader van art. 192bis Btw-richtlijn komt alleen in aanmerking een vaste inrichting die wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technisch materiaal betreft – geschikte structuur *die het mogelijk maakt de goederenlevering of de dienst waarbij die inrichting betrokken is te verrichten*. Het lijkt erop dat de verordening dus drie typen vaste inrichting hanteert. Wij zijn van mening dat de vereisten van de tweede en derde type aansluiten bij de definitie zoals vastgesteld door het Hof van Justitie EG. Bij het eerste type wordt echter niet de eis gesteld dat de inrichting geschikt moet zijn voor het verrichten van diensten. Mogelijk is dit wel in afwijking van de Europese jurisprudentie. Dit zou namelijk kunnen betekenen dat ook de inrichting die zich (uitsluitend) bezighoudt met de inkoop van goederen en diensten ten behoeve van het hoofdhuis kan kwalificeren als een vast inrichting voor btw-doeleinden. In Planzer Luxembourg Sarl heeft het Hof nog expliciet overwogen dat een dergelijke ‘passieve’ inrichting niet kan kwalificeren als een vaste inrichting.¹²

3. Doelmatigheid verordening

Volgens de preambules heeft de verordening tot doel om een eenvormige toepassing van het bestaande Btw-stelsel te bewerkstelligen door maatregelen

¹¹ Wij noemen HvJ EG 4 juli 1985, nr. C-168/94 (Berkholz), HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S), HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease B.V.), HvJ EG 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer Luxembourg S.a.r.l.).

¹² Zie de vorige noot.

vast te stellen ter uitvoering van de Btw-richtlijn. Wij vragen ons af of de verordening deze doelstelling ook in alle gevallen daadwerkelijk dient.

3.1 Beperkt toepassingsbereik

Wat ons in het algemeen opvalt aan de bepalingen van de verordening, is dat een groot deel een erg beperkt toepassingsbereik heeft. Zo bepaalt art. 60 bijvoorbeeld dat de bedragen op een aangifte ingediend door een niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige die langs elektronische weg diensten verricht voor niet-belastingplichtigen, uitsluitend kunnen worden gewijzigd op een later tijdstip door middel van een wijziging van diezelfde aangifte en niet door middel van een verrekening op een volgende aangifte. Dergelijke zeer gespecificeerde uitvoeringsbepalingen hebben een beperkt toepassingsbereik en wij stellen ons voor dat zulke bepalingen slechts in een zeer gering aantal praktische situaties toepassing zullen vinden. Overigens verwijzen we hierbij naar de vijfde overweging uit de preambule, waarin de Raad aangeeft dat de bepalingen van de verordeningen niet bindend zijn voor andere gevallen en moeten worden toegepast op restrictieve wijze. In onze optiek zijn de precieze bewoordingen van de bepalingen en de restrictieve wijze van toepassing noodzakelijk om te waarborgen dat de verordening duidelijkheid en eenvormigheid daadwerkelijk bevordert, wat niet of minder het geval zou zijn met algemene bewoordingen en een brede wijze van toepassing. Desalniettemin betekent het beperkte toepassingsbereik van de bepalingen dat de verordening wat fragmentarisch aandoet. Ook komt het ons voor dat er nog verschillende vraagstukken zijn betreffende de (Europese) btw die in de praktijk regelmatig spelen maar niet in de verordening worden behandeld. Een goed voorbeeld hiervan is de btw-behandeling van leaseprestaties (financial/operational), een onderwerp dat vrij recentelijk nog tot rechtspraak op het hoogste niveau heeft geleid.¹³

3.2 Praktische toepasbaarheid

Naast het beperkte bereik stellen wij vraagtekens bij de praktische toepasbaarheid van verschillende bepalingen uit de verordening. Zo vermeldt art. 10 dat voor de toepassing van art. 44 en 45 Btw-richtlijn (respectievelijk de B2B-hoofdregel voor de plaats van dienst en de B2C-hoofdregel) de plaats waar een belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft de plaats is waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf worden uitgeoefend. Om vast te stellen waar de centrale bestuurstaken worden uitgeoefend, dient rekening gehouden te worden met de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van het bedrijf worden genomen, evenals de plaats van de statutaire zetel en de plaats waar

¹³ Zie hiertoe HvJ EG 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland).

de bestuurders bijeenkomen. Deze afwegingen ter bepaling van de plaats waar een belastingplichtige is gezeteld vereisen een vrij gedetailleerde kennis van desbetreffende onderneming. Op zich vormt dat waarschijnlijk geen belemmering voor de toepassing van de B2C-hoofregel; de dienstverrichter zelf is zich ongetwijfeld bewust van de plaats waar zijn eigen centrale bestuurstaken enz. plaatsvinden. Dit is echter anders bij de toepassing van de B2B-hoofregel, waar de plaats van dienst afhankelijk is van de plaats waar de *dienstontvanger* gezeteld is. In dat geval zal de dienstverrichter zich dus moeten vergewissen van de plaats van de centrale bestuurstaken enz. bij zijn afnemer – een afwegingsproces dat afhangt van (mogelijk gevoelige) informatie die doorgaans niet voorhanden en/of eenvoudig te bemachtigen zal zijn.

Een ander voorbeeld waar de praktische toepasbaarheid van de verordening in het gedrang komt betreft art. 19. Dit artikel stelt de plaats van dienst afhankelijk van het type gebruik dat de afnemer maakt van de dienst. Indien de afnemer diensten uitsluitend voor zijn privégebruik of dat van zijn personeel afneemt, kwalificeert hij namelijk als een niet-belastingplichtige voor de toepassing van de regels betreffende de plaats van dienst. Met het oog op zijn btw-aangifte en factuur moet de dienstverrichter zich dus vergewissen van de wijze van het feitelijke gebruik van de dienst door zijn afnemer. Dit artikel veronderstelt wederom de aanwezigheid van zeer specifieke kennis bij de dienstverrichter die ons niet eenvoudig te bemachtigen lijkt.¹⁴ Hetzelfde geldt overigens voor een groot aantal andere artikelen.¹⁵ Allemaal gaan ze uit van ‘*perfect information*’ bij de dienstverrichter over vrij gedetailleerde aangelegenheden die uitsluitend of hoofdzakelijk betrekking hebben op de situatie van de afnemer. Het lijkt ons praktisch onhaalbaar voor een doorsnee dienstverrichter om in overeenstemming met de bepalingen van de verordening alle vereiste informatie te vergaren en up-to-date te houden, met name als het informatie betreffende zijn afnemers betreft.

¹⁴ Overigens vermeldt art. 19 verder dat de dienstverrichter ervan mag uitgaan dat de diensten voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt door de afnemer, indien de afnemer hem voor de handeling in kwestie zijn btw-identificatienummer heeft verstrekt. Maar ook deze regel lijkt ons in de praktijk slecht toepasbaar; de afnemer zal immers zijn btw-identificatienummer slechts eenmalig bij het aangaan van de commerciële relatie verstrekken, en zal dit zeer waarschijnlijk niet, zoals de verordening veronderstelt, bij elke transactie doen.

¹⁵ Zie bijv. art. 11 (definitie vaste inrichting), art. 12 (definitie woonplaats), art. 13 (gebruikelijke verblijfplaats), art. 20, 21, 22, 23, 24 (plaats vestiging afnemer).

3.3 Uitleg begrippen uit de Btw-richtlijn

Zoals eerder aangegeven beoogt de verordening te zorgen voor een eenvoudige toepassing van het bestaande btw-stelsel. Dit doet zij onder meer door niet of beperkt gedefinieerde begrippen uit de richtlijn te verhelderen. Het begrip ‘toegang verlenen tot culturele, artistieke etc. evenementen’ (art. 53 Btw-richtlijn) wordt bijvoorbeeld redelijk eenduidig en afgekaderd uitgelegd, onder meer door vermelding van verschillende illustratieve voorbeelden. Hetzelfde geldt voor het begrip ‘restaurant- en cateringdiensten’ (art. 24-29 Btw-richtlijn).

In beginsel juichen wij een verheldering van richtlijnbegrippen toe. Toch wordt in enkele gevallen onnodig veel onduidelijkheid gecreëerd bij de uitleg van richtlijnbegrippen. Dit is bijvoorbeeld zo indien het desbetreffend richtlijnbegrip wordt gedefinieerd door middel van andere, op hun beurt weer niet gedefinieerde begrippen. We verwijzen bijvoorbeeld naar art. 11 Verordening, waar het begrip ‘vaste inrichting’ wordt uitgelegd met behulp van onder meer de – nogal algemene – begrippen ‘voldoende mate van duurzaamheid’ en ‘geschikte structuur’. De definitie van ‘vaste inrichting’ zoals opgenomen in art. 11 Verordening lijkt te zijn afgeleid van de door het HvJ gehanteerde definitie,¹⁶ maar bij het overnemen van deze definitie is nagelaten om de algemene bewoordingen verder te verduidelijken.

Overigens hanteert het HvJ zijn definitie in een beperkte context, namelijk wanneer de aanwezigheid van een vaste inrichting van de dienstverrichter ter sprake staat. Zoals wij eerder aangaven bevat de verordening echter drie afzonderlijke definities: één met betrekking tot art. 44 Btw-richtlijn, één met betrekking tot (voornamelijk) art. 45 Btw-richtlijn, en één voor de toepassing van art. 192bis Btw-richtlijn. In de literatuur is hierop kritiek geuit, omdat lidstaten het begrip vaste inrichting uiteenlopend zouden kunnen interpreteren doordat de verordening meerdere definities hanteert.¹⁷ In onze optiek is dit risico beperkt: de definities zijn immers gelijklopend, behalve het laatste zinsdeel dat duidelijk maakt op welke situatie de respectievelijke definitie ziet. Om die reden lijkt het ons niet dat het bestaan van verschillende varianten voor het begrip vaste inrichting *op zichzelf* zal leiden tot veelvuldige en grote interpretatieverschillen tussen lidstaten. Dit kan uiteraard wel gebeuren als lidstaten of rechterlijke instanties elementen als

¹⁶ Zie HvJ EG 4 juli 1985, nr. C-168/84 (Berkholz), r.o. 18, HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg Gelting Linien), r.o. 17, HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), r.o. 20, HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), r.o. 16.

¹⁷ I. Lejeune et al., 2011, ‘Implementing measures relating to EU place-of-supply rules: are business issues solved and is certainty provided?’, International VAT Monitor, Vol. 22, Nr. 3.

‘geschikte structuur’ en ‘voldoende mate van duurzaamheid’ uiteenlopend uitleggen.

Tot slot merken we op dat de verschillende definities slechts op een deel van de artikelen uit de richtlijn zien die gebruikmaken van het begrip vaste inrichting. Voor de artikelen waarnaar niet wordt verwezen in art. 11 of 53 Verordening bestaat vooralsnog geen gecodificeerde definitie van het begrip. Dit komt de eenvoud en kenbaarheid van het EU-recht niet ten goede.

4. De toekomstige rol van verordeningen

De eerste verordening op het gebied van de Europese btw is van 1 juli 2006 (Verordening nr. 1777/2005). Als rechtsinstrument is de huidige verordening dus geen noviteit. Beide verordeningen hebben als doel om de rechtsgrond van de Europese btw, die voornamelijk gelegen is in de Btw-richtlijn, te verduidelijken en om een eenvormige toepassing van het btw-stelsel te bewerkstelligen door het treffen van uitvoeringsmaatregelen. De verordeningen dragen dus een expliciterend karakter; het zijn dan ook *uitvoeringsverordeningen* die niet volgens de gewone of bijzondere wetgevingsprocedure tot stand zijn gekomen.¹⁸

Tot op heden zijn er slechts twee uitvoeringsverordeningen gepubliceerd; de rol van verordeningen binnen de Europese btw is dus vooralsnog erg beperkt. Interessant is de vraag of deze rol op termijn zal wijzigen. In het uiterste geval zou de gehele rechtsgrond van de Europese btw worden vervat in een reguliere verordening in plaats van een richtlijn. Om deze ontwikkeling mogelijk te maken dient het harmonisatieproces een punt te bereiken waarop rechtstreekse toepasselijkheid van de Europese btw-wetgeving niet langer een praktisch of politiek obstakel meer vormt voor de lidstaten. Facultatieve bepalingen – die afhankelijk zijn van omzetting in nationaal recht – zouden in een dergelijke verordening bijvoorbeeld niet langer mogelijk zijn.¹⁹ Hetzelfde geldt voor derogaties, buitengewone overgangsregelingen en bepalingen die verwijzen naar nationaal geschreven recht. Lidstaten zouden hun beperkte juridische autonomie op het gebied van de omzetbelasting verliezen en nationale (onbedoelde) differentiatie van recht zou uitsluitend nog bestaan als gevolg van uiteenlopende lokale rechtspraak.

¹⁸ Art. 289 VWEU.

¹⁹ Dit is alleen anders wanneer slechts een deel van de rechtsgrond wordt vervat in een verordening.

Volgens sommigen kan de overstap naar een reguliere verordening als rechtsgrond voor de btw nog tientallen jaren duren.²⁰ Desondanks heeft de Commissie reeds in haar groenboek aan discussieparticipanten gevraagd om commentaar te leveren op de mogelijkheid om (deels) over te stappen op een rechtsgrond van verordeningen.²¹ Dat dit onderwerp überhaupt wordt aangesneden is indicatief voor het streven van de Commissie om de toepassing van het btw-stelsel meer eenvormig te laten plaatsvinden. De Commissie stelt zelf in het groenboek²² dat met verordeningen een grotere harmonisatie kan worden bereikt dan met richtlijnen. Anderzijds wijst ze er ook op dat EU-maatregelen tot uitvoering van de Btw-richtlijn in het verleden niet doeltreffend zijn gebleken waardoor bedrijven houvast ontberen voor een praktische toepassing van nieuwe regels. Overigens zijn wij van mening dat een overstap naar een verordening als rechtsgrond zeker niet zaligmakend zal zijn. Ook verordeningen en daaruit voortvloeiende Europese jurisprudentie kunnen immers uiteenlopend worden toegepast en uitgelegd, zowel door de verschillende nationale belastingautoriteiten als nationale rechters. Zolang er binnen de Gemeenschap meerdere jurisdicties blijven bestaan, zullen bijvoorbeeld dubbele heffing van omzetbelasting en niet-heffing tot de mogelijke problemen behoren.

Verder merken we op dat de invoering van uitvoeringsverordeningen ook tot vragen kan leiden die tot op heden nog niet zeer prominent aanwezig waren binnen het kader van de Europese btw. Kan het HvJ bijvoorbeeld een begrip van de Btw-richtlijn uitleggen in afwijking van hetgeen dat is bepaald in de verordening, bijvoorbeeld als het Hof de verordening niet in overeenstemming met de Btw-richtlijn acht? In beginsel lijkt ons dit mogelijk; de Uitvoeringsverordening betreft immers geschreven recht dat is ondergeschikt aan de Btw-richtlijn.²³ Maar kan een belastingplichtige zich dan beroepen op rechtspraak van het HvJ, of ook nog altijd op de verordening? Dit zijn thema's die mogelijk reeds zijn uitgekristalliseerd in andere Europeesrechtelijke rechtsgebieden, maar waar de doorsnee btw-specialist nog niet eerder mee van doen heeft gehad.

5. De toekomstige rol van het btw-comité

De Commissie en de Raad hebben zich bij het ontwerp en de ontwikkeling van de verordening voor een aanzienlijk deel gebaseerd op de onverbindende

²⁰ Zie bijv. Ed van den Elsen, 'Groenboek over de toekomst van de btw', Btw-bulletin 2011/3, p. 8.

²¹ COM(2010) 695 Final.

²² Groenboek over de toekomst van de btw van 1 december 2010, COM(2010) 695, § 5.2.1

²³ Op grond van de voorrangsdoctrine die volgt uit art. 288-291 VWEU.

adviezen zoals die reeds in 2009 zijn vastgesteld door het btw-comité. Verschillende bepalingen van de verordening zijn, weliswaar in gewijzigde vorm, van deze adviezen overgenomen.

Wij achten het aannemelijk dat het ‘verkennende’ werk van het btw-comité – waar vertegenwoordigers van zowel de Commissie als de lidstaten zitting hebben – het wetgevingsproces betreffende de Uitvoeringsverordening enigszins gestuurd en versneld heeft. De zittingen van het comité zijn ongetwijfeld aangewend om de standpunten van de lidstaten op omstreden vlakken te inventariseren en te bespreken, zodat het wetgevingsproces eenvoudiger doorlopen kon worden. Desalniettemin heeft de totstandkoming van de verordening aanzienlijke tijd gekost; de invoering van de Btw-richtlijn dateert immers al weer uit 2006, die van het btw-pakket uit 2010. Natuurlijk behelst de nieuwe verordening niet slechts een herschikking van de bepalingen van Verordening 1777/2005 – ze bevat immers vele nieuwe uitvoeringsbepalingen – maar wij sluiten niet uit dat het in zekere zin omslachtige wetgevingsproces debet is aan de langdurige totstandkoming.²⁴ Om het vaststellen van bindende uitvoeringsbepalingen in de toekomst te kunnen versnellen, zou een mogelijkheid zijn om de rol van het btw-comité te wijzigen. Momenteel heeft het comité uitsluitend een adviserende en consulterende bevoegdheid die erop gericht is om de uniforme uitleg van de Btw-richtlijn te bewerkstelligen.²⁵ Deze bevoegdheid zou zodanig kunnen worden gewijzigd dat in de toekomst bindende uitvoeringsregels bij meerderheid van stemmen op aangeven van het comité worden vastgesteld. Een dergelijk voorstel is in het verleden reeds aangedragen, maar vond onvoldoende steun bij de lidstaten.²⁶ Vooralsnog lijkt ons een wijziging van de rol van het btw-comité op korte termijn niet waarschijnlijk.

6. Conclusie

De recente Uitvoeringsverordening verschaft de btw-praktijk met een aantal verduidelijkingen van de Btw-richtlijn, die fungeert als rechtsgrond van de Europese btw en basis voor nationale implementatie. Hoewel wij in beginsel de verduidelijkingen toejuichen, hebben we aangegeven dat de verordening in onze optiek ook een aantal knelpunten bevat die de uitvoering en eenvormige toepassing van het bestaande btw-stelsel mogelijk zullen belemmeren. Zo hebben de meeste bepalingen van de verordening een beperkt toepassingsbereik. Ook komt de praktische toepasbaarheid in het

²⁴ Het wetgevingsproces vereist immers eenparigheid van stemmen bij de Raad van de EU.

²⁵ Zie COM(97) 325 Final, p. 2.

²⁶ COM(97) 325.

gedrang door de verregaande informatieverplichtingen en verantwoordelijkheden die worden opgelegd aan de prestatieverrichter. Verder blijft de uitleg van richtlijnbegrippen hier en daar vrij onduidelijk, mede doordat meerdere definities worden aangereikt voor hetzelfde begrip. Uiteindelijk blijft het de vraag of de (Uitvoerings)verordening als rechtsinstrument in de toekomst een andere rol binnen de btw zal gaan innemen, of dat zij uitsluitend zal blijven dienen om de bepalingen van de Btw-richtlijn te verduidelijken. Mogelijk zullen de reacties op de green paper dit verder uitwijzen.

Cross-border leasing van roerende goederen in de omzetbelasting

*Mevr. prof. mr. M.E. van Hilten*¹

1. Inleiding

In het verleden begint de toekomst. Dat geldt ook voor de btw. Mijn toekomst in de btw begon – afgezien van het volgen van colleges en werkgroepen – met mijn afstudeerscriptie, getiteld ‘cross-border leasing van roerende goederen in de omzetbelasting’, geschreven bij (de toen net gepromoveerde) dr. A.H.R.M. Denie. Hoewel ik mij niet meer herinner of we ook inhoudelijk over de scriptie gesproken hebben – dat zal haast wel – denk ik nog altijd met plezier terug aan de scriptiebesprekingen, die altijd in een waas van lichte, doch plezierige chaos verliepen. Een onderwerp voor mijn bijdrage aan dit liber amicorum was dan ook snel gevonden. Het leek mij aardig de cirkel rond te maken en Arthur bij gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar nogmaals over dit onderwerp toe te schrijven.

2. Leasing

In de maatschappij is leasing een algemeen bekend verschijnsel. We leasen computers, auto’s, keukens, dakramen en ik zag onlangs op het internet dat je tegenwoordig ook apps kunt leasen.² Wie in de regelgeving inzake omzetbelasting zoekt naar leasing, zoekt echter tevergeefs: Wet noch richtlijn kent het begrip en zelfs in de Engelstalige versie van de richtlijn komen we de term niet tegen. Dat neemt niet weg dat leasing en leasemaatschappijen in de jurisprudentie van het Hof van Justitie (hierna: HvJ)³ regelmatig figureren en soms zelfs een hoofdrol spelen. Te denken valt aan de arresten van 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO lease) en 7 mei 1998, nr. C-390/96 (Leaseplan Luxemburg) over de vraag of een vloot leaseauto’s een vaste inrichting is (*neen*), dat van 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease

¹ Bijzonder hoogleraar indirect belastingen aan de Vrije Universiteit Amsterdam en advocaat-generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden.

² Reclameblog.com 24 februari 2011.

³ Sinds de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon, op 1 december 2009, het van het Hof van Justitie van de Europese Unie deel uitmakende Hof van Justitie. Voordien heette het Hof van Justitie voluit het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen. Ik hanteer – zowel wat betreft de periode vóór 1 december 2009, als wat betreft de periode daarna – de term Hof van Justitie of, afgekort, HvJ.

Holland) over teruggaaf van voorbelasting aan de lessor bij de aanschaf van benzine door lessees (*geen*), dat van 11 september 2003, nr. C-155/01 (Cookies World) over de vraag of een lidstaat mag heffen over bedrijfsmatig gebruikte auto's die in een andere lidstaat geleased worden (*neen*) en – recenter – dat van 22 december 2010, nr. C-103/09 (Weald leasing) over de vraag of een leasestructuur misbruik van recht opleverde (mogelijk wel, mogelijk niet, dat is aan de verwijzende rechter te beoordelen). In geen van deze zaken stond ter discussie hoe de leaseprestatie voor de heffing van omzetbelasting geduid moest worden: als dienst en meer specifiek als de verhuur van roerende zaken.

3. Verhuur en leasing

Anders dan leasing – dat als begrip immers niet als zodanig in de richtlijn voorkomt – is verhuur wél een communautair begrip. Diverse bepalingen in de richtlijn kennen betekenis toe aan de omstandigheid dat een prestatie als verhuur wordt aangemerkt.⁴ De richtlijn geeft weliswaar geen invulling aan het begrip ‘verhuur’, maar het HvJ heeft dat inmiddels wel gedaan, zodat wij inmiddels weten dat verhuur veronderstelt dat tegen betaling van een vergoeding voor een overeengekomen tijdsduur een recht wordt verleend om gebruik te maken van een goed en andere personen daarvan uit te sluiten. Ik verwijs naar het arrest van het HvJ van 25 oktober 2007, nr. C-174/06 (CO.GE.P.) en de daarin vermelde rechtspraak. Weliswaar heeft al die rechtspraak betrekking op (de verhuur van) onroerend goed, maar het lijkt mij buiten kijf dat de uitlegging van het begrip verhuur niet verschilt al naar gelang het onderwerp daarvan een onroerende dan wel een roerende zaak is.

3.1 IJsland

Wanneer vaststaat dat een leasetransactie voldoet aan de criteria van verhuur, zijn er in elk geval wat betreft de duiding van die transactie geen problemen: er is sprake van een dienst waaraan de consequenties moeten worden verbonden die de richtlijn, en de daarop gebaseerde nationale bepalingen, aan verhuur verbindt.

Die consequenties leverden in het verleden nog wel eens mogelijkheden tot belastingbesparing op. In de tijd waarin ik mijn scriptie schreef deed de zogenoemde IJslandconstructie nog opgeld. Op grond van de toenmalige

⁴ Denk aan art. 56 Richtlijn 2006/112/EG (Btw-richtlijn), waarin de plaats van verhuur van vervoermiddelen is geregeld en aan de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken van art. 135 lid 1 onderdeel 1 Btw-richtlijn.

wetgeving was de verhuur van roerende zaken (uitgezonderd vervoermiddelen) aan niet-belastingplichtigen, belastbaar in het land van de dienstverrichter,⁵ terwijl de verhuur van vervoermiddelen ongeacht de 'btw-status' van de afnemer belastbaar was in het land van vestiging van de dienstverrichter.⁶ Dat opende perspectieven, met name voor overheidslichamen. Het kwam destijds nogal eens voor dat deze categorie gebruikers roerende zaken – met name computerapparatuur of vervoermiddelen, zoals politieauto's of vuilniswagens – leaseten van buiten de EEG gevestigde ondernemers, in landen waar geen omzetbelasting geheven werd (gezien de naam waaronder de constructie bekend werd, was dat kennelijk vaak IJsland). Dat scheelde toen toch al gauw 18,5% niet-aftrekbare omzetbelasting. Gebruikmakend van de mogelijkheid die art. 9 lid 3 Zesde richtlijn (tegenwoordig art. 59bis Richtlijn 2006/112/EG – hierna: Btw-richtlijn) bood, voegde de wetgever met ingang van 1 april 1991 echter aan art. 6 lid 2 Wet een onderdeel e toe,⁷ dat kortweg inhield dat verhuur die op grond van (een van) de overige bepalingen inzake de plaats van dienstverlening buiten de Gemeenschap plaatsvond, naar het binnenland werd getrokken indien het werkelijk gebruik en de werkelijke exploitatie van het goed in Nederland plaatsvond. Daarmee werd de IJslandconstructie grotendeels de das omgedaan.

Daarmee werd het verleden – de tijd dat Arthur en ik in het kader van mijn scriptie over cross-border leasing spraken – ingehaald door de (toenmalige) toekomst van art. 6 lid 2 onderdeel e Wet, die inmiddels echter ook al weer goeddeels verleden tijd is.

3.2 Nieuwe plaats van dienstregels

Sinds 1 januari 2010 is de regeling inzake de plaats van dienst immers ingrijpend gewijzigd. Bij Richtlijn 2008/8/EG van 12 februari 2008 tot wijziging van de Btw-richtlijn is het uitgangpunt voor de bepaling van de plaats van dienstverlening in die zin gewijzigd, dat een dienst in zijn algemeenheid wordt gelokaliseerd op de plaats waar de afnemer is gevestigd⁸ indien die afnemer ondernemer is – meestal aangeduid als b2b-diensten (business-to-business) – terwijl diensten die aan niet-belastingplichtigen worden verricht in beginsel plaatsvinden in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd. Sinds 1 januari 2010 (de uiterste implementatiedatum) is een en ander in de Wet geformaliseerd in een geheel vernieuwd

⁵ Art. 9 lid 2 onder e Zesde richtlijn respectievelijk art. 6 lid 2 onderdeel d sub 7 Wet (oud).

⁶ Art. 9 lid 1 Zesde richtlijn respectievelijk art. 6 lid 1 Wet (oud).

⁷ Vgl. het huidige art. 6j Wet.

⁸ Dit gecombineerd met een verleggingsregeling op grond waarvan de verschuldigde belasting door de afnemer verantwoord moet worden.

geredigeerd art. 6. Daarbij heeft overigens – conform de Btw-richtlijn – te gelden dat ondernemers die ook niet-economische activiteiten verrichten, voor de toepassing van de plaats van dienstregels als ondernemer worden aangemerkt, terwijl niet-belastingplichtige rechtspersonen (waaronder overheidslichamen) die voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd, als ondernemer worden aangemerkt.

De hiervoor geschetste algemene regel voor de plaats van dienstbepaling kent uitzonderingen. Tot die uitzonderingen behoort de kortdurende verhuur van vervoermiddelen. Op grond van art. 6g Wet (vgl. art. 56 Btw-richtlijn) vindt kortdurende verhuur van vervoermiddelen⁹ plaats waar het vervoermiddel daadwerkelijk ter beschikking van de huurder wordt gesteld. Voor lang(er) lopende verhuur van vervoermiddelen geldt, evenals voor de verhuur van andere roerende zaken, zoals computerapparatuur, de algemene regel, dat wil zeggen dat de verhuur belast is in het land van de huurder indien deze ondernemer is, en in het land van de verhuurder indien de huurder geen ondernemer is (en – als het om een rechtspersoon gaat – ook niet voor de btw is geïdentificeerd). Dit betekent overigens niet dat de IJslandconstructie weer tot de mogelijkheden behoort: in art. 6j Wet is – net als in het oude art. 6 lid 2 onderdeel e Wet – bepaald dat wanneer roerende zaken worden verhuurd aan, kort gezegd, niet-ondernemers en het werkelijk gebruik en de werkelijke exploitatie van het gehuurde in Nederland plaatsvindt, de plaats van de dienst die overigens buiten de EU zou hebben gelegen, naar Nederland wordt getrokken. Wat betreft de langlopende verhuur van vervoermiddelen aan niet-ondernemers heeft overigens te gelden dat deze vanaf 1 januari 2013 belastbaar wordt op de plaats waar de huurder woont.

4. Levering en leasing

De kwalificatie van een leasetransactie verloopt niet altijd probleemloos. In mijn scriptie signaleerde ik al dat er vele vormen van leasing zijn die niet altijd evenveel op verhuur lijken. Dat is in de loop der jaren niet veranderd. Er zijn leasevormen die zonder meer voldoen aan de communautaire definitie van verhuur en er zijn leasevormen waar dat minder het geval is. Dat zijn veelal leasevormen – gewoonlijk aangeduid als ‘finance lease’ – waarbij aan het eind van de rit aan de lessee de gelegenheid wordt geboden het geleasede goed te kopen, soms onder zodanige voorwaarden dat de lessee wel gek zou zijn als hij dat niet deed. In dat soort gevallen speelt de vraag of de lessee in wezen niet gewoon de koper is en de lease niet gewoon een levering.

⁹ Maximaal 30 aaneengesloten dagen als het om een vervoermiddel, niet zijnde een schip gaat en maximaal 90 dagen als het gehuurde een schip betreft.

4.1 Geen huurkoop (?)

Omdat bij de hiervoor beschreven (finance) leasevormen de eigendom van het goed niet automatisch overgaat op de lessee – hij moet immers daartoe eerst zijn optierecht uitoefenen, hoezeer ook vanzelfsprekend is dat hij dat zal doen – ligt het minder voor de hand dat zich bij deze leasevariant een levering in de zin van art. 3 lid 1 onderdeel b (de afgifte van goederen ingevolge een overeenkomst van huurkoop) voordoet. Daarvoor is immers vereist – zie hiervoor ook art. 14 lid 2 onderdeel b Btw-richtlijn – dat het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt verkregen, en dat hoeft zich hier niet per se voor te doen: een koopoptie is geen koopverplichting. Opvallend is overigens dat de formulering van art. 14 lid 2 onderdeel b Btw-richtlijn wel enige ruimte lijkt te bieden om lease-cum-optie als levering aan te merken. In deze bepaling wordt als levering aangewezen (de cursivering is van mijn hand):

‘de afgifte van een goed ingevolge een overeenkomst volgens welke een goed gedurende een bepaalde periode in huur wordt gegeven of ingevolge een overeenkomst tot koop en verkoop op afbetaling, in beide gevallen onder het beding dat *normaal*¹⁰ het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt gekregen;’.

Kennelijk kan zich ook een levering voordoen als het goed normaliter – blijkbaar gezien de contractsvoorwaarden – op de afnemer overgaat, maar dit niet een automatisme is (omdat er nog een koopoptie moet worden uitgeoefend). Ik gis hier overigens, want uit de richtlijngeschiedenis wordt niet duidelijk waar het woordje ‘normaal’ vandaan komt.

4.2 Afzonderlijke leveringsbepaling in het voorstel voor een Zesde richtlijn

In het voorstel voor een Zesde richtlijn kwam het woordje ‘normaal’ of ‘normaliter’ namelijk niet voor, maar was wél een bepaling opgenomen (art. 5 lid 2 onderdeel b van het voorstel voor een Zesde richtlijn) op grond waarvan ook als levering werd aangemerkt de afgifte van een goed op grond van een overeenkomst volgens welke dat goed voor een bepaalde tijd in gebruik wordt gegeven, zonder mogelijkheid tot eenzijdige opzegging door de gebruiker, en waarin het beding is opgenomen dat de gebruiker aan het eind van de overeenkomst een optierecht tot koop wordt verleend.¹¹

¹⁰ In de Zesde richtlijn werd hier de term ‘normaliter’ gehanteerd (zie art. 5 lid 4 onderdeel b Zesde richtlijn).

¹¹ Mits de koper per saldo – ik zeg het kort – per saldo niet minder betaalde dan de waarde van het goed ten tijde van de afgifte. In art. 5 lid 2 onderdeel b van het →

Deze bepaling heeft het niet tot richtlijnbe­paling gebracht omdat het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité (verder EcoSoc) problemen zagen indien uiteindelijk toch geen gebruik zou worden gemaakt van de koopoptie. Het EcoSoc vond daarbij dat het aan de lidstaten moest worden overgelaten om te kiezen om de in art. 5 lid 2 onderdeel b van het voorstel omschreven handeling al dan niet als (verhuur)dienst, gevolgd door een levering (bij het uitoefenen van de koopoptie) aan te merken, dan wel, direct bij afgifte van het goed, als levering.¹² In het gewijzigde voorstel voor de Zesde richtlijn, COM (74) 795 def. schrapte de Commissie het voorgestelde art. 5 lid 2 onderdeel b.

Het blijft raden of we dit zó moeten begrijpen dat de lidstaten de duiding van (huur)overeenkomsten met-koopoptie zelf maar moeten regelen, dan wel dat sprake is van een levering – de definitie van wat we in Nederland huurkoop noemen in (thans) art. 14 lid 2 onder b Btw-richtlijn lijkt die ruimte te laten (zie hiervóór).

4.3 Keuze voor de lidstaten (?)

Achteraf bezien was het misschien wel beter geweest als art. 5 lid 2 onderdeel b van het Voorstel was overgenomen in de Zesde richtlijn, dan wel als anderszins duidelijk was gemaakt hoe we met overeenkomsten als die, bedoeld in het geschrapte art. 5 lid 2 onderdeel b van het Voorstel voor een Zesde richtlijn, moeten omgaan. Lidstaten bleken en blijken ‘huur-gevolgd-door-koopoptie’ namelijk inderdaad verschillend te duiden.¹³ Daarmee is weliswaar gebeurd wat het EcoSoc destijds voor ogen stond, maar de vraag is of dit wenselijk is. Zou het EcoSoc zich destijds ook hebben gerealiseerd (of hebben voorzien) dat met name roerende goederen ook het

voorstel werd onderscheid gemaakt naar roerende zaken enerzijds en onroerende zaken anderzijds; voor elk van beide was de hoogte van de uitoefenprijs verschillend geformuleerd. Ik verwijs de liefhebber van de precieze tekst naar de tekst van de voorgestelde bepaling, onder meer gepubliceerd in V-N 1973, afl. 18A.

¹² Advies van het Economisch en Sociaal Comité, PbEG 1974, C 139, p. 17.

¹³ In Nederland kan lease onder omstandigheden als levering worden aangemerkt. Bij besluit van (laatstelijk) 25 januari 2007, nr. CPP2006/2847M, Stcrt. 2007, 24 heeft de Minister van Financiën aangegeven wanneer naar zijn inzicht leasing als levering kan worden aangemerkt en wanneer het een dienst is. Het besluit vormt een actualisering en samenvoeging van eerdere besluiten op dit punt. In mijn meergenoemde scriptie concludeerde ik ook al dat de problematiek ‘of zo men wil de mogelijkheden’ van cross-border leasing te wijten is aan verschillende kwalificatie van de prestatie.

voorwerp kunnen zijn van transacties met grensoverschrijdende elementen?¹⁴ In die gevallen kan de verschillende duiding van dezelfde prestatie onbedoelde gevolgen hebben. Dat blijkt wel uit het arrest van het HvJ van 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH) (hierna kortweg: de zaak RBS).

5. De zaak RBS

Ontdaan van alle franje ging het in de zaak RBS om een sale-and-lease-back structuur, waarbij het in Duitsland gevestigde RBS in het Verenigd Koninkrijk personenauto's kocht van een Britse, niet aan RBS gelieerde vennootschap, en deze vervolgens aan de verkoper (hierna: lessee) terugleasede. Daarnaast sloten RBS en de lessee een overeenkomst volgens welke van de lessee kon worden verlangd dat zij de geleasede auto's (na afloop van de leasetermijn) van RBS kocht.

Over de koopprijs bij de uitoefening van de koopoptie werd (in het Verenigd Koninkrijk) omzetbelasting voldaan. De leasetermijnen bleven evenwel geheel buiten de heffing van omzetbelasting. Op grond van de Britse wetgeving werd de lease namelijk beschouwd als dienst en krachtens de destijds geldende regeling inzake de plaats van dienst was de lease – als verhuur – vanuit Britse optiek belast in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd: in casu Duitsland. Voor de Britten was er derhalve geen reden tot heffen. In Duitsland echter werd dezelfde leaseprestatie op grond van de Duitse wetgeving als levering aangemerkt. Vanuit Duitse optiek was er geen enkele reden om in Duitsland omzetbelasting te heffen over de lease-termijnen: de auto's bevonden zich immers in het Verenigd Koninkrijk en de regels omtrent de plaats van levering schrijven voor dat de levering plaatsvindt in het land waar de goederen zich ten tijde van de levering bevinden (vgl. art. 31 Btw-richtlijn, destijds art. 8 Zesde richtlijn). De wetenschap dat de leasetermijnen nergens in de heffing werden betrokken was een doorn in het oog van de Britse fiscus, die RBS de aftrek/teruggaaf van de op de aanschaf van de auto's drukkende omzetbelasting weigerde.¹⁵

¹⁴ Eerlijkheidshalve moet worden gezegd dat de internationalisering van handel en dienstenverkeer in de jaren 70 van de vorige eeuw minder ver ontwikkeld was dan tegenwoordig, zodat niet ondenkbaar is dat het EcoSoc niet onmiddellijk aan cross-border leasing heeft gedacht.

¹⁵ Onder meer omdat met deze constructie misbruik van recht zou hebben plaatsgevonden. Ik vraag mij evenwel af of in casu überhaupt sprake kan zijn geweest van een (per saldo) belastingbesparende constructie. Dat zal alleen geval zijn geweest indien de lessee geen recht op aftrek zou hebben (in dat geval zou zij niet-aftrekbare btw besparen). Dát vertelt het arrest echter niet: de btw-status van de lessee wordt in het arrest niet vermeld, het kan dus goed zijn dat de lessee een 'gewoon' belaste ondernemer was. In dat geval is er hooguit een (voor)financieringsvoordeeltje voor haar te behalen.

Mijns inziens terecht oordeelt het HvJ dat in een geval als een niet-toestaan van aftrek, dan wel weigeren van teruggaaf, niet aan de orde is.

Hoe interessant ook, dáárom gaat het mij in deze bijdrage echter niet. Het gaat mij hier (slechts) om de gevolgen van een verschil in kwalificatie van een prestatie in twee lidstaten. Dat zou – gezien de jurisprudentie van het HvJ – niet moeten kunnen gebeuren, het is althans contrair aan het btw-stelsel. Ik citeer punt 58 van het arrest van het HvJ van 10 maart 2011, gevoegde zaken nr. C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09 (Bog e.a.) (de cursivering is van mijn hand):

‘Er zij aan herinnerd dat de Zesde richtlijn een gemeenschappelijk btw-stelsel heeft ingevoerd dat in het bijzonder is gebaseerd op *een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen* (zie met name arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 48).’

Het HvJ vervolgt dan (punten 59 en 60) met de vaststelling dat art. 5 Zesde richtlijn (vgl. art. 14-16 Btw-richtlijn) preciseert wat als levering wordt beschouwd, en dat onder het begrip ‘dienstverrichting’ volgens art. 6 lid 1 Zesde richtlijn (art. 24 Btw-richtlijn) elke handeling wordt verstaan die geen levering van een goed in de zin van art. 5 Zesde richtlijn is. Dat kan niet anders betekenen dan dat – tenzij sprake is van een kan-bepaling, maar dat doet zich in de zaak RBS niet voor – een bepaalde prestatie hetzij een levering is, hetzij een dienst. Dit brengt met zich dat hetzij de Duitsers, hetzij de Britten de door RBS verrichte prestatie onjuist gekwalificeerd hebben. Dáárover wordt in het arrest RBS echter gezwegen, zij het dat A-G Mazák in punten 32-33 van zijn conclusie van 30 september 2010 voor deze zaak, het punt in het voorbijgaan wel lijkt aan te stippen. Verwonderlijk is dat overigens niet: het HvJ geeft antwoord op prejudiciële vragen en die waren in de zaak RBS nu eenmaal niet gericht op de heffingskant – ‘beschouwt het Verenigd Koninkrijk de lease terecht als een dienst?’ – maar op de andere kant van de medaille: de aftrek van voorbelasting. Dat vind ik op zich wel jammer, maar de RBS-zaak leende zich eenvoudigweg niet voor de vraag naar de duiding van de prestatie: heffing van Britse omzetbelasting was op grond van de Engelse wetgeving nu eenmaal niet aan de orde, nu de Britse wet de transactie als dienst aanmerkte. Van de Britse fiscus, noch van RBS kon worden verwacht dat zij zich – contra de Britse lex – op het standpunt zou stellen dat er in het Verenigd Koninkrijk belasting verschuldigd was. Anders lag dat in de zaak Linthorst, waarin het HvJ op 6 maart 1997 onder nummer C-167/95 uitspraak deed. Daarin lag, ter bepaling van de plaats van

een veterinaire dienst,¹⁶ de duiding van die dienst (als ‘hoofdgeldienst’ of als ‘werkzaamheid met betrekking tot roerende zaken’) uitdrukkelijk voor, zij het dat daarin geen sprake was – althans dat blijkt niet uit het arrest – van een situatie van dubbele heffing of niet-heffing: het ging er slechts om dat Linthorst c.s. zich op het standpunt stelden dat de veterinaire behandeling van vee dat zich in België bevond, niet aan Nederlandse btw was onderworpen. Niet wordt duidelijk of de Belgische fiscus zich in die zaak op het standpunt stelde dat Belgische omzetbelasting verschuldigd was.

Al met al brengt derhalve het arrest RBS op het gebied van leasing niet meer dan de vaststelling dat de opvattingen daaromtrent in de verschillende lidstaten verschillen nog steeds geldt, en dat het arrest RBS illustreert waartoe dat – althans onder de werking van de Zesde richtlijn – toe kan leiden. Ik denk overigens dat ook onder de nieuwe plaatsbepalingsregels nog reden tot zorg kan bestaan. Niet zozeer in b2b-verhoudingen, want in een zaak waarin de feiten liggen zoals in de RBS-casus, zal geen sprake meer zijn van een ‘heffingslek’.¹⁷ Aannemende dat de lessee ondernemer is en dat in casu de (vanuit Britse optiek) terbeschikkingstelling van de auto’s langer duurt dan dertig dagen, zal de dienst op grond van de huidige regels inzake de plaats van dienst immers in het Verenigd Koninkrijk plaatsvinden en aldaar belast zijn (waarbij de heffing verlegd wordt naar de lessee). Ervan uitgaande dat de Duitse wetgeving de prestatie nog steeds als levering aanmerkt, wordt ook in het huidige tijdsbestek niet aan heffing van Duitse btw toegekomen: de levering vindt, nu de auto’s zich in het Verenigd Koninkrijk bevinden, immers aldaar plaats.

In b2c-verhoudingen daarentegen kan het verschil in kwalificatie van een lease-cum-optie in verschillende lidstaten in cross-border-situaties nog steeds leiden tot heffingslekken of dubbele heffing. Wat te denken van de Engelse particulier die op grond van een lease-cum-optiecontract in het Verenigd Koninkrijk een zich aldaar bevindende auto leaset van een Duitse ondernemer? Vanuit Britse optiek is sprake van een dienst, die plaatsvindt in Duitsland (de lidstaat van de dienstverrichter). In Duitsland is daarentegen sprake van een levering, die volgens de Duitse wetgeving in het Verenigd Koninkrijk plaatsvindt. Andersom kan een Duitse particulier misschien maar beter niet in Duitsland met koopoptie een auto leasen van een in het

¹⁶ Anders dan in de zaak RBS ging het in de zaak Linthorst niet om de vraag of een prestatie als levering of als dienst moest worden aangemerkt, maar stond vast dat de prestatie een dienst was. De vraag was alleen: wat voor dienst?

¹⁷ Benadrukt zij dat in de situatie waarin de lessee ‘belast’ ondernemer is, geen heffingslek optreedt: er hoort per saldo immers geen btw op de lease te drukken. Zou in de zaak RBS over de leasetermijnen btw geheven zijn in het Verenigd Koninkrijk, dan had de lessee – het tegendeel blijkt althans niet uit de feiten – deze gewoon in aftrek hebben gebracht.

Verenigd Koninkrijk gevestigde ondernemer: de Engelsen zullen die prestatie als dienst aanmerken – belast in het Verenigd Koninkrijk volgens de algemene regel voor de plaats van b2c-diensten. Op grond van de Duitse wetgeving zal de transactie echter als levering worden aangemerkt en aldaar ook belast worden. Dat levert de huurder dubbele heffing op. Anderzijds is daarmee wel een situatie gegeven, waarin het voorleggen van prejudiciële vragen over de duiding van de prestatie voor de hand ligt. Dat zou een stuk duidelijkheid (kunnen) brengen...

6. Conclusie

Sinds het diepvriezen van de IJslandconstructie in 1991 is btw-vrij leasen vanuit niet-EU-lidstaten er niet meer bij. De toekomst heeft wat betreft als verhuur aan te merken leasevormen derhalve verandering gebracht. Anders is dat waar het gaat om kwesties waarbij de kwalificatie van een leasetransactie als levering of als dienst centraal staat. Hoewel uit de jurisprudentie van het HvJ kan worden afgeleid dat het de bedoeling is dat één en dezelfde prestatie overal hetzelfde geduid wordt, lijken we op dit punt nog niet veel te zijn opgeschoten. Toen ik mijn scriptie schreef bestonden er tussen de lidstaten verschillen in de kwalificatie van met name leasing-met-een-koopoptie. Daarin lijkt nog niets te zijn veranderd. Het zou mooi zijn als daarin verandering kwam en het HvJ zich kon uitlaten over de vraag of lease-cum-optie een levering is of een dienst. Maar dat is toekomstmuziek.

Het einde van de instrumentalisering

Prof. dr. H.T.P.M. van den Hurk¹

1. Inleiding

Arthur is een gedegen fiscalist met een diepe filosofische achtergrond en een groot relativerend vermogen. Iemand die kritisch kijkt naar ontwikkelingen in het leven, de politiek en vanzelfsprekend het belastingrecht. Arthur is ook iemand met erg veel humor. Vandaar dat ik me in deze bijdrage richt op zaken die in fiscale zin niet zouden moeten bestaan, nl. voorbeelden van instrumentalisering. Belastingheffing is er ter financiering van de publieke taak. Het beïnvloeden van gedrag door het fiscaal faciliteren of ontmoedigen van dit gedrag past niet binnen dit uitgangspunt. Instrumentalisme zou niet moeten mogen, zeker niet binnen de directe belastingen. Gelukkig hebben we anno 2011 een nieuwe Staatssecretaris van Financiën, Frans Weekers geheten, en hij is een evengroot tegenstander van instrumentalisering als ik dat ben. Weekers lijkt me iemand die luistert. Hij krijgt het nog knap lastig om alle vormen van instrumentalisme uit ons belastingrecht te halen maar waar een wil is, is een weg. Een weg die eindigt bij een standbeeld. Een standbeeld dat verdiend wordt door die bewindsman die het aandurft de directe belastingen te bevrijden van oneigenlijke elementen. Weekers lijkt zijn zinnen te hebben gezet op zo'n standbeeld. Daarom gaat mijn bijdrage over de stappen die Weekers gaat zetten om de meeste vormen van instrumentalisme binnen onze belastingwetten te elimineren. Ik beperk me hierbij overigens niet tot de directe belastingen.

2. Instrumentalisering

Politici zijn net mensen. Maar dan wel een bijzonder soort mens. Je kunt ze het best vergelijken met directeuren/CEO's. Het zijn mensen die vinden dat de rest van de wereld (zeg maar hun voorgangers) het allemaal best leuk gedaan hebben maar dat het nu eindelijk eens tijd wordt voor iets wat echt nodig is! Alles op de schop en met een nieuwe forse reorganisatie komt alles goed! Als ik naar de Fiscale Agenda kijk dan bekruipt mij iets vergelijkbaars. Maar er is ook een verschil. Iedereen is ervan overtuigd dat onze belastingwetten op de schop moeten. Niet alle wetten en ook niet in gelijke

¹ Hoogleraar inkomsten- en vennootschapsbelasting aan de Universiteit Maastricht en international taxpartner bij Deloitte.

mate maar in sommige wetten zitten dusdanige grote systeemproblemen dat ze niet meer zijn uit te leggen in binnen- en buitenland. Dat dacht ook staatssecretaris Weekers toen hij ons recent verblijdde met een prachtig epistel genaamd ‘de Fiscale Agenda’! En daarvoor verdient hij onze complimenten. Hij wil naar een nieuw systeem toe. Een nieuw systeem dat eenvoudig is (dan kunnen u en ik het ook nog snappen), solide is (dan hoeft die wetgeving tenminste niet over drie jaar weer te worden aangepast) en fraudebestendig is (daar hebben de voorgangers natuurlijk nooit over nagedacht). Het gaat weer leuk worden in het belastingrecht. We kunnen het recht straks zelfs weer uitleggen aan de burgers. Dan gaan zij tenminste niet weer opnieuw schuddebuiken wanneer de radiospeaker schalt ‘Belastingdienst, Leuker kunnen we het niet maken, wel makkelijker...’

Over de Fiscale Agenda valt heel veel te schrijven. Natuurlijk ligt het in de rede dat ik over de vennootschapsbelasting zou schrijven. Al was het alleen maar omdat ik van btw bijster weinig weet en Arthur ook Inspecteur Vennootschapsbelasting is geweest. Voor mij vielen er drie zaken op. Ik richt me in mijn bijdrage vooral op de strijd van de staatssecretaris tegen instrumentalisme en wat hij wil doen om dit verfoeilijke fenomeen terug te dringen.² Een citaat:

‘Eén van de redenen achter de toegenomen complexiteit van het belastingstelsel is fiscaal instrumentalisme. Ofwel belastingmaatregelen gericht op nevendoeleinden. Steeds vaker zijn fiscale instrumenten ingezet om bepaald gedrag te stimuleren of om problemen van een specifieke groep belastingplichtigen op te lossen. Het gevolg is een complex belastingstelsel.’

Lees ik zo’n citaat dan word ik blij. Eindelijk gaan we afraken van symboolwetgeving, hele dure subsidieregelingen die effectief de financiële markten onder druk zetten en natuurlijk speciale groene maatregelen die echter helemaal niet groen zijn.

Voor mocht hij nog tips nodig hebben, ik heb ook nog een wensenlijstje. En alhoewel ik ervan overtuigd ben dat het Weekers gaat lukken veel grondslagversmallers te elimineren maak ik me zorgen over een aantal specifieke vormen die politiek wat gevoelig lijken te liggen. De eerste categorie is die van de ‘geef ze brood en spelen’-regelingen. Het betreft facilitering waarvoor er natuurlijk best wel een verhaal te verzinnen valt waarom dit zinvol is maar dat feitelijk een zoethoudertje voor het volk is. Ik denk hierbij aan de ‘fiets van de zaak’. Veel van deze grondslagversmallers zullen het onder Weekers niet overleven maar voor de fiets van de zaak heeft hij zelfs een

² P. 5 van de Fiscale Agenda.

reddingsplan onder de loonbelasting gecreëerd. De tweede categorie betreft de belangrijke ‘demagogiek’-regelingen. Afschaffen leidt tot het einde van datgene wat we zo koesteren. Hier komt natuurlijk het H-woord om de hoek kijken. Afschaffing van de hypotheekrenteaftrek brengt Nederland in mineur. Het is dat Arthur als muzikant³ weet dat de toonladders stoppen bij G want anders zou hier een mooie trieste Blues in H-mineur 7 prima op zijn plaats zijn.⁴ En de derde categorie betreft de vrij nieuwe categorie van in goed Nederlands ‘kop in het zand’-regelingen. Het betreft hier de stimulering van bepaalde groene auto’s omdat hiermee het milieu zou worden ontzien. Bovenstaande voorbeelden zijn drie punten die door Weekers niet worden aangepakt, althans in zijn Fiscale Agenda niet met zo veel woorden worden genoemd omdat hij ze uitdrukkelijk omarmt als essentieel voor Nederland. Vandaar dat ik ervoor gekozen heb deze drie onderwerpen te behandelen in het licht van de eliminatie van instrumentalisme.

3. Fiets van de zaak

Weekers, een rasechte liberaal, trekt ten strijde tegen het sterk doorgeschoten instrumentalisering van het belastingrecht. Zoals u weet juich ik deze houding toe. Het is bespottelijk dat ons belastingrecht in de afgelopen jaren is vervuild met regelingen als de ‘fiets van de zaak’. Weet u hoe het ongeveer werkt? Koopt een werknemer een fiets van de zaak die niet meer kost dan 749 euro (inclusief btw) dan kan de werkgever die fiets belastingvrij vergoeden mits de werknemer minstens de helft van zijn reistijd voor het woon-werkverkeer deze fiets gebruikt. Het is om deze reden dat veel bedrijven tegenwoordig een uitpuilend fietsenhok hebben om natuurlijk al deze vervoermiddelen goed te kunnen bergen. Als sportief ingestelde DGA vind ik de fiets van de zaak zo interessant dat ik ook maar eens ben gaan informeren naar wat ik eigenlijk voor 749 euro kan kopen. Mijn gevoel zegt me dat een goede fiets vaak wat meer kost dan dit maximumbedrag. Daarom maar niet naar een dure fietsspeciaalzaak gegaan maar naar Halfords.⁵ Daar kwam ik al vrij snel een mooie fiets tegen. Een prachtig rank stadsmonster, degelijk gebouwd, acht versnellingen en ondanks dat ik nog steeds zelf moet trappen, ook voor mij geschikt om de vijf kilometer naar kantoor mee te kunnen afleggen... De prijs van deze Union stadsfiets Quadra 61 cm. (ik ben nu eenmaal wat langer dan gemiddeld): 749,98 euro. Hmmm... achtennegentig cent te veel en dat lag niet aan dat hoge frame!

³ Wist u dat niet? Klarinet is zijn passie!

⁴ En mocht u van Bluesmuziek depressief worden dan begrijpt u hoe de meeste wetenschappers depressief worden van politici die zich in allerlei bochten wringen om de hypotheekrenteaftrek te kunnen behouden.

⁵ Ik zweer u, ik heb geen aandelen in deze organisatie...

Er is een goedkoper model (scheelt 100 euro) maar dan moet ik het met een versnelling minder doen terwijl de versnellingen die je dan wel hebt net wat minder fraai schakelen. En de remmen zijn naar ik aanneem van een mindere kwaliteit (want anders waren op die duurdere fiets wel dezelfde remmen gemonteerd). Maar ook deze fiets oogt degelijk. En dat is belangrijk want men mag deze regeling maar een keer per drie jaar toepassen. Dus de kans dat deze Halford-fiets het volhoudt lijkt aanzienlijk. Ik vraag me overigens af waar ambtenaren eigenlijk hun fiets kopen. De rekeningkamer legde 18 mei⁶ verslag en daaruit bleek dat bij diverse ambtenaren de fiets van de zaak meer dan een keer per drie jaar werd toegepast. Dat moet dan wel een rechtstreeks Chinees importmodel zijn geweest of een te duur aangeschafte Postcodeloterijfiets... Of ze werken in Den Haag en rijden iedere dag vanuit hun woning in Lelystad naar hun werk. Je moet maar willen...

Even dacht ik dat we binnenkort van deze onzinregeling af zouden zijn. Kiest een werkgever voor de werkkostenregeling dan valt de fiets van de zaak binnen de forfaitaire ruimte van deze regeling. Hierdoor is de kans groot dat de fiets van de zaak tussen wal en schip valt. Je kunt deze ruimte immers maar een keer gebruiken. Je kunt dus niet per definitie alle faciliteiten toepassen. Je mag dat alleen indien en voor zover je binnen de ruimte blijft. En dan is het de vraag of er dan nog budget is voor een mooie fiets van de zaak! Het einde van een nonsens regeling, toch? Nee, maar het is evident dat de fiets van de zaak een deel van de werkkostenruimte gaat opsouperen. En wat als ik dan tekort kom? U begrijpt het. Allemaal veel te ingewikkeld. We kunnen dit gewoon beter afschaffen.

Verrassenderwijs dacht staatssecretaris Weekers daar anders over. Hij kwam met een alternatief. Hij suggereerde in deze gevallen om aan uw werknemer een personeelslening te geven waarmee hij een fiets kan kopen. Als de werknemer die fiets vervolgens op meer dan de helft van de werkdagen geheel of gedeeltelijk gebruikt voor woon-werkverkeer, is het rentevoordeel op deze lening onbelast. Daarnaast mag u de werknemer ook nog een reiskostenvergoeding geven van maximaal 0,19 euro per kilometer.⁷ Hiervoor bestaat in de werkkostenregeling een gerichte vrijstelling. De werknemer kan die reiskostenvergoeding vervolgens gebruiken om de personeelslening af te lossen. Mijn voorstel is bijna gelijklopend maar met een ietwat andere strekking: Geef een kilometervergoeding en belast het rentevoordeel op de lening als loon en schrap direct de fiets van de zaak!

⁶ De Algemene Rekenkamer noemt het zelf 'Verantwoordingsdag'.... Bron: Het Financiële Dagblad, 19 mei 2011.

⁷ Het wordt dan ook direct duidelijk waarom deze kilometerkostenvergoeding die al jaren voor automobilisten veel te laag is niet omhoog geschroefd kan worden.

Want voor het rentevoordeel op de lening moet de werknemer wat doen. Uw werknemer dient op meer dan de helft van het aantal dagen dat hij pleegt te reizen in het kader van het woon-werkverkeer gebruik te maken van deze fiets. Is dat de reden waarom steeds meer werkgevers hun fietsenhok nauwlettend in het oog houden om te bezien of hun werknemers zich daadwerkelijk aan de afspraak houden? En u dacht dat die camera's in het fietsenhok hingen om fietsendieven te weren? Fout! Maar, eerlijk is eerlijk, het is wel fijn dat de staatssecretaris meedenkt en de personeelslening suggereert als een alternatief. Beter zou het natuurlijk zijn om in het kader van het stroomlijnen van de belastingwetgeving dit soort nonsens maatregelen af te schaffen. En hopelijk gaat Weekers dat ook doen. Zoals gezegd, een eenvoudig alternatief is voorhanden.

4. Het 'H'-woord

Een aantal maatregelen wil Weekers in stand houden. Bepaalde soorten instrumentalisme wil hij handhaven. Belastingen zijn immers een interessant instrument om gedrag te sturen. Maar in veel gevallen wijst hij dergelijk sturingsgedrag af. Hij vindt dat we in Nederland zijn doorgeschoten in het fiscaal instrumentalisme. Ik ben het volstrekt met hem eens. Het fiscale instrument wordt te pas en te onpas voor allerlei nevelendoelen ingezet. In een interview meldde hij dat hij als liberaal niet van betutteling houdt.

*'Belastingen worden in de eerste plaats geheven om de schatkist te vullen om van daaruit publieke voorzieningen te financieren en van daaruit publieke voorzieningen te bekostigen. Soms zijn er zwaarwegende instrumenten om zo'n neveldoel na te streven. Het bevorderen van een goed milieu of het bestraffen van gedrag dat evident schadelijk is. Het is niet mijn ambitie om alle fiscale instrumenten af te schaffen. Maar er zijn wel veel regelingen die tegen het licht moeten worden gehouden. In de IB zijn er alleen al zo'n 73 grondslagversmalleren van groot tot klein! Waarbij overigens helder moet zijn dat ik de hypotheekrenteaftrek niet ter discussie zal stellen.'*⁸

En het gaat mij nu om het laatste. De allerbelangrijkste grondslagversmaller mag niet worden geëlimineerd. Een versmaller die niets met milieu te maken heeft of anderszins bepaald gedrag wenst te bestraffen. Integendeel. We praten hier over de subsidieregeling van huisbezittend Nederland. Demagogie is hier aan de orde van de dag. De huizenmarkt zit op slot en de afschaffing van de hypotheekrenteaftrek kan als een bom onder deze moeilijke markt werken. Is dat de reden waarom Weekers er niet aan wil? Nee, dat zou het electoraat niet goed vinden. Met liberalisme heeft dit alles

⁸ www.accountancynieuws.nl.

weinig van doen. Het lijkt eerder een vorm van conservatisme om een dergelijke oude verstarrende regeling koste wat kost te willen handhaven. Een regeling die goud geld kost. Ik vraag me wel eens af of dit electoraat echt niet snapt wat er al jaren gaande is. Die hypotheekrente is al jaren geleden deels afgeschaft. Toen het eigenwoningforfait werd ingevoerd leidde dat ertoe dat de hypotheekrenteaftrek beperkt werd. Toen vervolgens decennialang de huizenmarkt boemde nam ook dat forfait toe, bij een gelijkblijvende hypotheekrenteaftrek. Enfin, u begrijpt het.⁹ De huizenmarkt zit op slot. Breek die snel open en doe dat door de hypotheekrenteaftrek nu eindelijk eens te schrappen, het huurwaardeforfait te laten vervallen en de overdrachtsbelasting die al veel langer geleden had moeten worden afgeschaft nu eindelijk eens de nek om te draaien. Volgens een onderzoek van het CPB zou een lichte beperking van de hypotheekrenteaftrek al jaarlijks ruim 7 miljard besparen. Mogelijk valt een deel van die besparing weg door het vervallen van de huurwaardeforfaitbijtelling en de afschaffing van de overdrachtsbelasting maar als met het restant het belastingtarief met enige procentpunten omlaag zou kunnen dan is er een goede basis gelegd voor een fiscaal leven na de hypotheekrenteaftrek.¹⁰ En laat een ding duidelijk zijn. Die hypotheekrente gaat er een keertje aan. Dus met een opgeheven vingertje ageren tegen al die domme mensen die pleiten voor de afschaffing van de hypotheekrenteaftrek heeft als enig resultaat dat de discussie in een impasse zit en er dus voorlopig niets verandert.¹¹ En dat geldt dan ook voor de woningmarkt. Het enige probleem is de waarde van de huizen. Die is nu hoog. Ook in verhouding tot het buitenland. En natuurlijk is er een groep huizeigenaren die op die top van de markt heeft gekocht. Maar ik ben niet geneigd hiervoor een uitzondering te creëren. Zij hadden kunnen weten dat er al jaren wordt gesproken over afschaffing van de hypotheekrenteaftrek en dat de politici die het tegendeel beweren ook maar een horizon hebben van maximaal vier jaar. Dus het volstreekte vertrouwen dat er altijd hypotheekrenteaftrek zou zijn kan gewoon niet bestaan. Met alle gevolgen van dien. Maar gelukkig

⁹ Volgens gegevens van de Nederlandse Vereniging van Makelaars is de gemiddelde verkoopprijs over de eerste helft van 1999 met ruim 47% gestegen ten opzichte van de gemiddelde verkoopprijs over heel 1995. En die prijsstijgingen zijn in de jaren onder de IB-2001 nog net zo hard doorgegaan. Bron: Vakstudie IB, commentaar bij art. 3.112 Wet IB 2001. Zonder nader onderzoek durf ik wel de stelling aan dat dergelijke stijgingen in ieder geval tot in 2008 zijn doorgegaan.

¹⁰ Ik heb niet gecheckt of het CPB rekening heeft gehouden met deze gerelateerde effecten.

¹¹ Dit is overigens een politiek neutrale opmerking. Ook heren als Piet Hein Donner (CDA) en Ben Verwaaijen (VVD) laten zich instemmend uit ten aanzien van de wijziging van de hypotheekrenteaftrek. Donner noemt het in Elseviërs magazine (1 april 2010) zelfs symboolpolitiek!

voor deze groep is er vooralsnog geen politieke wil te tornen aan deze bijzondere grondslagversmaller. Ik vrees dat we het standbeeld voor Weekers nog maar even niet moeten plaatsen. Binnenkort zijn de stenen voor de sokkel immers een stuk goedkoper...

5. Prius problemen...

Dit onderdeel gaat niet over hangende gaspedalen, haperende remmen of andere ongein van deze auto die het afgelopen jaar de pers hebben bereikt. Het gaat mij om een auto die in gebruik is bij diverse vrienden van mij en collega's die er allemaal zonder uitzondering uitermate netjes en milieuvriendelijk mee rijden. En zolang zij dat met veel plezier doen is dat prima. Maar als milieureddend mobiliteitsinitiatief is de Prius gedoemd te mislukken. Want veel van deze auto's worden alleen gekocht vanwege de fiscale voordelen. Koop je een Prius dan betaal je geen motorrijtuigenbelasting en geen BPM. Daarnaast is de autokostenbijtelling maar maximaal 14% over de BPM-vrije en dus lagere aankoopwaarde. Waarom doet de wetgever dit? Simpelweg omdat een Toyota Prius¹² 1 op 28 rijdt! En zet je veelrijders in een dergelijke auto dan doe je goed voor het milieu. En dat is waarom Weekers deze stimuleringsregeling wil laten voortbestaan.

Persoonlijk heb ik me nooit echt geïnteresseerd voor dit soort auto's. Als oud-HTS'er weet ik dat dit soort auto's technisch erg interessant is. Mits je van computerspelletjes of golfkarretjes houdt want het stuurt als een piano op een Belgische kinderkopjesweg. De styling is natuurlijk schitterend. Toen mijn zoontje acht jaar oud was tekende hij zijn ideale auto. Niet veel later bleken zijn tekeningen door een niet nader te noemen Japanse autofabrikant gebruikt te zijn bij het ontwerpen van hun tweede serie hybride auto's. Maar de techniek van de hybride auto dient een doel, toch? Het brandstofverbruik. Maar hoe milieuvriendelijk is zo'n auto eigenlijk?

In The Sunday Times van 16 maart 2008 wordt een Toyota Prius vergeleken met een BMW 520D. Twee journalisten reden zo zuinig mogelijk van Londen naar Geneve. Om de Prius de kans te geven het stadsvoordeel te benutten zijn er 100 miles toegevoegd aan de route van 460 miles. Die 100 miles worden extra gereden door stadse omgevingen. De BMW had 10,84 gallons Diesel nodig tegen 11,34 Gallons benzine voor de Prius. Een paar citaten van beide journalisten maakt duidelijk dat een Prius meer met marketing dan met milieu te maken heeft. De testrijder van de BMW:

'The 520d is not startlingly quick, but it will reach 62mph in 8.3sec. As for the claimed top speed of 144mph, I didn't get the chance to test it to

¹² Er zijn meer van dit soort hybride auto's. Daarvoor geldt veelal hetzelfde.

its limit but I think it would have struggled to reach that. Nonetheless, it cruised happily at the French Autoroute limit (dry conditions) of 78mph towards the champagne region.

As I did so, I noted with slight satisfaction that Jason [de testrijder Prius, HH] was having difficulty keeping up, so I cut my speed. Had I been really serious about saving fuel I could have also switched off the air-conditioning and the stereo but I was more concerned about making this a real-world test.'

Zijn collega die de Prius bestuurde:

'By the time we reached the Channel tunnel the display revealed that I had averaged 55mpg. Hopefully things would improve on the long, uninterrupted roads in France. They didn't – despite the fact that I didn't use the air-conditioning and avoided turning on the stereo in an effort to conserve power.'

En een laatste citaat zegt eigenlijk alles. Het is wederom van deze laatste testrijder:

'Coasting down the mountain into Geneva my Prius averaged 99.9mpg for a full 10 minutes. It was the highlight of my journey and improved my overall average fuel economy by a full 2mpg. But it was not enough. For all my defensive driving, slippery bodywork and hybrid technology, my average fuel consumption was 48.1mpg. I'd lost to a Beemer and I was disappointed; I had never driven so slowly or carefully for so long in my life. I'm considering buying a V8 Range Rover and opening my own oil well in protest.'

Waarvan akte. Maar waarom doet ons land dan zo veel moeite om Priussen op de weg te krijgen? Het zou goed zijn voor het milieu. Maar bovenstaande relativeert dit argument aanzienlijk! Wel is het zo dat er steeds meer van dit soort auto's gekocht worden. En waarschijnlijk wordt dit veroorzaakt door de lagere kostprijs en vooral ook de lagere bijtelling. En dit laatste is natuurlijk volstrekt ten onrechte als hiervoor het brandstofverbruik als criterium wordt gebruikt.¹³ En dit wordt niet anders als naar de CO₂-uitstoot gekeken wordt.¹⁴

¹³ Ik weet te weinig van de productie van batterijen om het feit dat deze auto's deels op accu's rijden ook als argument te nemen.

¹⁴ Zie ook Het Parool van 21 oktober 2009. Hierin staat te lezen dat de Vereniging van Nederlandse Autoleasebedrijven (VNA) bevestigt dat de fiscale 'vergroening' averechts uitpakt bij hybrides in de leasemarkt. Veel bedrijven schaffen vanwege fiscaal voordeel hybride auto's aan, terwijl de CO₂-uitstoot van de modernste dieselauto lager is.

Maar heeft de lezer van deze bijdrage recent nog op de snelweg gereden? En wat viel hem op indien hij de snelwegrijders van de afgelopen decennia beschouwt? Zo'n tien jaar geleden moest je oppassen niet van de weg te worden gereden door zo'n irritant Golfje waar de testosteron vanaf spoot, ofwel vol bespoilerd ofwel in showroomstaat met een keurige jonge accountant aan het stuur. Met dat Golfje kwamen ze je, als je niet uitkeek, links of rechts voorbij. En had je eens een 'slechte dag' en tikte de snelheidsmeter van je auto de 160km/uur aan dan had je nog grote kans dat er zo'n Golfje aan je bumper kleefde om je vriendelijk maar indringend te melden dat je hem in de weg reed.

De afgelopen tien jaren is dat wat veranderd. Je zag dat vooral die 'witte boorden' overstapten op de opvolger van de Golf, een of andere Spaanse kloon die het in de markt overigens zo goed doet dat de Duitse eigenaren van Seat overwegen de fabriek te sluiten. Da's niet goed voor het imago van deze (veelal) mannelijke chauffeurs en dus dient zich sinds een tweetal jaren het alternatief aan... de Prius met sterkere motor. Ook anno 2011 komt het in uitzonderlijke gevallen voor dat ik de grenzen van de maximumsnelheid overschrijd. En haal ik eens op de snelweg in met een ietwat doorgeschoten snelheid dan is het tegenwoordig de Prius die een vrije baan wenst. En zijn berijder aan de bar natuurlijk vertellen hoe hij het milieu een warm hart toedraagt. Hij rijdt immers Prius.

Mocht u bovenstaande test uit The Sunday Times niet overtuigend vinden dan moet u eens googelen. Ik deed dat en vond een test van Topgear die ik niet kende. Zij hebben de Toyota Prius ook getest tegenover een BMW maar nu de BMW M3.¹⁵ Er werden tien rondjes over een circuit gereden waarbij de Prius met zo hoog mogelijke snelheid werd gereden en de BMW met dezelfde snelheid (maar relatief onbelast). De BMW verbruikte 19,4 MPG waar de Prius 17,2 MPG nodig heeft. Dat hier een sportwagen zuiniger is dan een Prius is niet de boodschap. De boodschap is dat wanneer een auto op vollast wordt gebruikt het verbruik vreselijk toeneemt. Een verbruik van 17,2 MPG komt ongeveer neer op 1 op 6! Het subsidiëren van milieuvriendelijke hybrideauto's waarmee vervolgens vol wordt geplankt is dus het paard achter de wagen spannen. Zeker als we naar de ook laag belaste kleinere auto's kijken als een Citroen C1, een Volkswagen Polo e.d. Want het lijkt me veelal schier onmogelijk om met een dergelijke auto onder de 1 op 10 te komen wat bij een Prius met een zware benzinemotor en sowieso een zware auto als gevolg van de accu's wel makkelijk mogelijk blijkt.

¹⁵ Voor de niet-kenner: dat is een hele snelle BMW.

Net als de hypotheekrenteaftrek leiden ook de milieusubsidies voor auto's tot marktverstoringen. Dit blijkt uit een recent persbericht van de Vereniging van Autoleasebedrijven. Een citaat:

'De Vereniging van Nederlandse Autoleasemaatschappijen (VNA) is niet blij met de afschaffing van BPM voor 'schone' auto's, zoals in de nieuwe miljoenennota is vastgelegd. Ze zien de waarde van auto's als de Toyota Prius en Honda Civic Hybrid die op dit moment in de vloot zitten hard dalen.'

Het kan dus niet anders zijn dan dat, net als bij de waarde van huizen, de waarde van de auto zit in de fiscale faciliteiten. Anders zouden deze auto's immers niet zo extreem in waarde hoeven te dalen.

Anno 2011 maken zich steeds meer belangrijke partijen druk om deze foute subsidieregelingen. Het autotijdschrift 'Autoweek' berichtte op 9 februari 2011 dat de redactie een nog geheim rapport had ingezien dat was opgesteld door de RAI-vereniging. Hierin beschrijft de RAI-vereniging een voorstel om de huidige belastingvrijstelling voor zeer zuinige auto's af te schaffen. Op 20 mei jongstleden hoorde ik op Business Nieuws Radio iemand van BOVAG pleiten voor de afschaffing van de vrijstelling van 'wegenbelasting' en BPM voor auto's met een lage CO₂-uitstoot. Op een vraag van de interviewer wat dat dan betekent voor al die mensen die eerder zo'n auto aanschaffen meldde hij dat hiermee rekening gehouden zou moeten worden door middel van een overgangsregeling waarbij bestaande rechten behouden blijven.

Vind ik prima mits we deze auto's begrenzen op 120km/uur. Dan weten we zeker dat die bestuurders die de Prius rijden vanwege de lagere bijtelling hiervoor ook een tegenprestatie zullen leveren, nl. dat ze niet harder rijden dan toegestaan.¹⁶

Weekers meldde tot nog toe in geen van de interviews iets over het beëindigen van deze subsidieregelingen. Maar het lijkt dat hij van gedachten is veranderd. Rijdend in een BPM-belaste auto op een late woensdagavond van een afspraak naar huis¹⁷ hoorde ik op Business News Radio dat de staatssecretaris toch overweegt om een einde te willen maken aan deze subsidieregelingen voor auto's.

Dat is fijn. Dan hoeven we niet meer in de kroeg te ervaren dat er weer zo'n snelle jongen met zo'n Schwarzenegger-grijns op zijn gezicht binnenstapt,

¹⁶ Althans op de snelweg.

¹⁷ Echt waar woensdag 25 mei 2011.

zijn sleutels quasi nonchalant op de bar gooit en een biertje bestelt. Waren dat vroeger de sleutels van een Audi, BMW of Jaguar (al dan niet een bij de schoenmaker gekochte sleutelhanger), tegenwoordig doe je goede zaken met een Priussleutel. Je kunt nog steeds ‘snel’ zijn en je bent toch groen... Maar zo’n Priussleutel op de bar geeft mij toch nog steeds een wat belastend gevoel... En dat is prima mits er meer belast wordt over die auto en tevens minder belast wordt van het milieu.

6. En het standbeeld van Weekers?

Arthur zal het met me eens zijn. We mogen een jonge staatssecretaris natuurlijk niet beoordelen op zijn eerste passen in het mijnenveld van het belastingrecht. Dat ga ik ook niet doen. Uit bovenstaande blijkt dat ik in ieder geval drie zaken erg graag veranderd zou willen zien... Elimineer alle ‘geef ze brood en spelen’, alle ‘demagogiek’ en alle ‘kop in het zand’-instrumentalismeregelingen per direct. Als Weekers dat de komende jaren voor elkaar krijgt dan zou dat werkelijk fantastisch zijn. Maar ik ben dan nog niet helemaal tevreden. Het zou zo fijn zijn als we in het belastingrecht weer terug naar de basis zouden gaan. Naar de beginselen van het belastingrecht zodat onze wetten wat minder legistisch worden maar weer wat meer op systeemdenken gebaseerd zullen zijn. Daarbij past een ondernemingsbelasting, de invoering van open normen in de vennootschapsbelasting zodat dat vormaligde probleem van die renteaftrek in de greep gehouden kan worden en natuurlijk een vlaktax binnen de inkomstenbelasting. Over dat laatste heeft Weekers al eerder zijn mening gegeven. Hij meldt hierover:

‘Vlaktaks ga ik niet onderzoeken. Dat heeft enorme koopkrachteffecten. Mensen met een hoog inkomen gaan er enorm op vooruit, terwijl mensen met een laag inkomen er enorm op achteruit gaan. Ik vind wel dat de tarieven in de loon- en inkomstenbelasting te hoog zijn. Ik zou heel graag zien dat we in Nederland naar een tariefstructuur gaan van 30%, 40% en 50%. Ik heb echter geen geld voor netto lastenverlichting. Misschien kunnen we dat bereiken door de belasting op consumptie wat te verhogen en het schrappen van specifieke fiscale instrumenten.’¹⁸

De gevolgen van de invoering van een vlaktax voor de burgers zullen meevallen zo is mijn overtuiging, mits we in alle afweging de parafiscale heffingen meetellen en voor de laagste belastingcategorieën een ingroei toestaan.

Voor Weekers komt dat te vroeg. Maar dat is niet gek. Het belastingrecht is een jungle. En dan is het goed om, als je je daarin een weg wilt banen dat je

¹⁸ 6 mei 2011, 09:01 uur, Accountancynieuws nr. 9.

begint met die takken weg te hakken die simpelweg het meest in de weg hangen. Het elimineren van instrumentalismeregelingen is een goede eerste stap. Vervolgens moet hij zich niet laten beïnvloeden door pressie van bijvoorbeeld makelaars en autoleasebedrijven maar gewoon doorgaan met het schoonmaken van de belastingwetten. En dan zou een volgende stap kunnen zijn dat wordt nagedacht over hoe we het echt beter kunnen maken. Terug naar de basis en naar de beginselen van het recht. En als hij dat voor mekaar krijgt dan metsel ik graag de eerste steen voor een prachtig standbeeld van Weekers in het centrum van het mooie Weert!

Het moment van misbruik

*Prof. dr. H.W.M. van Kesteren*¹

1. Inleiding

In deze bijdrage vraag ik in het bijzonder aandacht voor de vraag op welk moment misbruik van recht kan worden vastgesteld. Ik ga er daarbij vanuit dat in beginsel alle ingrediënten voor misbruik van recht aanwezig zijn,² maar dat slechts de juridische vraag openstaat in welk belastingtijdvak het misbruik plaatsgrijpt. De vaststelling van dat tijdvak of tijdstip is uiteraard van belang om na te gaan of de inspecteur de naheffing over het juiste tijdvak heeft opgelegd en of de hoogte van de naheffing correct is.

Bij verhuur in het kader van een ‘roerende zaak’-structuur (veelal toegepast voor medische apparatuur voor ziekenhuizen) die wordt aangegaan voor bijvoorbeeld een periode van tien jaar, is het van belang te beoordelen of het misbruik reeds bij aanvang (vaak bij de aanschaf van de apparatuur) plaatsvindt of dat het misbruik pas kan worden geconstateerd na het verstrijken van een bepaalde periode of het plaatsvinden van een essentiële handeling in de constructie (waarbij kan worden gedacht aan het aangaan van een fiscale eenheid³ of het uitoefenen van een optierecht⁴).

¹ Hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit van Tilburg, partner bij PwC, raadsheer-plaatsvervanger te 's-Hertogenbosch en rechter-plaatsvervanger te 's-Gravenhage.

² Ik doe hier dus geen uitspraak over de juistheid van het oordeel dat bij deze constructies sprake zou zijn van misbruik.

³ Voor een voorbeeld van een dergelijke structuur zie de conclusie van A-G Van Hilten van 1 oktober 2009, nr. CPG 08/05317, V-N 2009/65.19.

⁴ Omdat de jaarlijkse huur in de regel circa 10% van de aanschafprijs vormt en het optierecht recht geeft om de zaak na 5 jaar te kopen voor eveneens circa 10%, bestaat het totaal opgeofferde bedrag op circa 60% van de aankoopprijs. Het verlies dat de commanditaire vennootschap maakt wordt in dergelijke constructies vervolgens door het ziekenhuis gedragen. Voor de details van een dergelijke structuur zie conclusie van A-G Van Hilten van 14 april 2011, nr. CPG 09/03203. In deze zaak stonden de percentages blijkbaar minder duidelijk vast hetgeen voor de A-G aanleiding vormde om de Hoge Raad voor te stellen de zaak terug te verwijzen naar het gerechtshof om nader vast te stellen in welke tijdvakken welke fiscale voordelen werden behaald.

2. Twee zienswijzen

Op het moment van het schrijven van deze bijdrage (juni 2011) vigeren twee zienswijzen:

1. In de eerste visie wordt de nadruk gelegd op het feit dat bij het aangaan van de fiscaal gezien snode plannen alles al is voorzien, het in wezen een marsroute is die van tevoren zorgvuldig is gepland en de realisatie van het plan slechts een langzame ontvouwing is van wat in wezen allemaal allang is beslist. In deze zienswijze past het om het misbruik in de tijd te lokaliseren vlak vóór of op het moment van de eerste handeling die wordt aangegaan om de constructie gestalte te geven. Hierna duid ik deze benadering aan als de ‘complexbenadering’.
2. In de tweede zienswijze wordt de nadruk gelegd op het feit dat de belastingplichtige mogelijk bij aanvang de veronderstelde opzet heeft, maar dat hij gaandeweg altijd nog tot inkeer kan komen en dat hij dus vóórdat de kassa – ten koste van de schatkist – gaat rinkelen, kan stoppen met de uitvoering van zijn plannen. In die zienswijze kan misbruik pas worden aangenomen als de ondernemer ook daadwerkelijk gaat doen wat hij van plan was en die handelingen uitvoert waardoor het voordeel de facto ontstaat. Zolang daarvan geen sprake is, komt de staat – zo is de gedachte – niets tekort. Mocht bovendien de belastingplichtige niet aan de uitvoering van het volledige plan toekomen dan moet hij fiscaal ‘boeten’ voor een voordeel dat hij nooit heeft genoten. Hierna duid ik deze benadering aan als de ‘segmentbenadering’.

3. De complexbenadering

De complexbenadering betreft de gedachte dat het misbruik een samenstel van (rechts)handelingen is (ook wel aangeduid als een complexhandeling), dus meerdere handelingen met één onderliggend oogmerk. De constructie wordt geacht (in wezen) geen ander einddoel te hebben dan te komen tot belastingbesparing en die zijn waarde dan ook hoofdzakelijk ontleent aan het ‘uitmelken’ van de belastingwetgeving.⁵ De belastingplichtige maakt daarmee de belastingwet in wezen ‘belachelijk’.⁶ Voor de complexbenadering verwijs ik naar IJzerman⁷ en Nieuwenhuizen.⁸ Zo geeft IJzerman aan

⁵ Vgl. R.L.H. IJzerman, ‘Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht’ (diss.), Kluwer, Deventer 1991, p. 101.

⁶ H.W.M. van Kesteren, ‘Fiscale rechtswil’ (diss.), Fiscaal-Wetenschappelijke reeks, Gouda Quint 1994, p. 16.

⁷ Vgl. R.L.H. IJzerman, ‘Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht’ (diss.), Kluwer, Deventer 1991, p. 75.

⁸ Zie J.H.M. Nieuwenhuizen, ‘Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid’ (diss.), Kluwer, Deventer 2010, p. 203 e.v.

dat ‘het juist het in aanmerking nemen van het complex van factoren (is) dat de fiscale kwalificatie doet afwijken van de kwalificatie volgens de afzonderlijke civielrechtelijke stappen. (...) Indien er gezien het eindresultaat reden is aan te nemen dat een kwalificatie volgens de afzonderlijke stappen onvoldoende recht doet aan de aan de belastingheffing ten grondslag te leggen realiteit, kan een complexbenadering een beter daarmee overeenstemmende kwalificatie opleveren’. In deze benadering vormt het masterplan dat ten grondslag ligt aan die complexhandeling tezamen met de volledige uitvoering van het plan het misbruik. Hiermee is echter nog geen uitspraak gedaan over het tijdstip waarop misbruik kan worden vastgesteld. Uit de gerechtelijke uitspraken die uitgaan van deze complexbenadering (zie hierna) kan worden opgemaakt dat het misbruik binnen deze zienswijze reeds aanwezig geacht kan worden op het moment dat de eerste handeling ten uitvoer wordt gebracht.

Hier doet zich een sterke parallel voor met het begrip economische activiteit en het moment waarop reeds een economische activiteit voor de btw aanwezig wordt geacht. Hoewel pas sprake kan zijn van een (volgroeide) economische activiteit als er regelmatig wordt gepresteerd onder bezwarende titel, wordt reeds aangenomen dat de economische activiteit bestaat op het moment van het aangaan van de eerste investeringshandeling met het oog op de realisatie van die handelingen.⁹ Zo wordt in de complexbenadering misbruik reeds gealloceerd in de tijd op het moment van ‘stap 1 van het masterplan’ terwijl dus de meeste bouwstenen van de complexhandeling nog ten uitvoer moeten worden gebracht. Het is de hoge mate van waarschijnlijkheid dat het plan zijn beslag zal krijgen dat in deze benadering de doorslag geeft om misbruik aan te nemen.

Een voorbeeld van deze complexbenadering kan worden aangetroffen in de uitspraak van Hof Amsterdam.¹⁰ Het Hof oordeelde in deze zaak – waar het gaat om een ziekenhuisstructuur waarbij na vijf jaar huren het ziekenhuis de aandelen in de bv overneemt en daarmee een fiscale eenheid aangaat – (2.5.10):

‘(...) Naar het oordeel van het Hof vormt de vorming van de fiscale eenheid een onderdeel van het geheel van transacties dat voor de beoordeling of sprake is van misbruik van recht in de beschouwing moet worden betrokken. In dit verband is onjuist de stelling van belanghebbende dat misbruik van recht eerst kan ontstaan door de vorming van de fiscale eenheid en dat alle daaraan voorafgaande handelingen, zoals aftrek van voorbelasting door belanghebbende, in stand dienen te blijven. Overigens acht het Hof onder de gegeven omstandigheden aannemelijk dat de vorming van een fiscale eenheid of

⁹ O.a. HvJ 14 februari 1985, nr.C-268/83 (Rompelman), BNB 1985/315.

¹⁰ Hof Amsterdam 17 november 2008, nr. 07/01012-07/010116, V-N 2009/15.21.

een andere maatregel die verdere heffing van omzetbelasting over de huursommen onmogelijk maakt, door de bij de transacties betrokken partijen van meet af aan waren voorzien. Ook als de inhoud van de brief van de gemachtigde van belanghebbende inzake de aanbieding van een constructie met roerende zaken buiten beschouwing wordt gelaten, was het ten tijde van de opzet van de onderhavige constructie algemeen bekend dat die tot een van de standaardconstructies behoorde. In dit verband acht het Hof het ook van belang dat voor elk kalenderjaar een afzonderlijke vennootschap werd opgericht, hetgeen zonder aandelenoverdracht en vorming van een fiscale eenheid na afloop van de voor de desbetreffende roerende zaken geldende herzieningstermijn overbodig zou zijn geweest.’

Dezelfde benadering kiest het Hof 's-Hertogenbosch in een ziekenhuis-constructiezaak waarbij na vijf jaar verhuur op basis van een optie de mogelijkheid bestaat om de apparatuur aan te kopen (waardoor in totaal minder btw wordt betaald dan bij een volledige verhuurperiode van tien jaar).¹¹ Het Hof oordeelt ten aanzien van de vraag of misbruik reeds kan worden vastgesteld op het moment van de aanschaf door belanghebbende van het desbetreffende goed (overweging 4.2.8.):

‘(...) In de eerste plaats acht het Hof aannemelijk de stelling van de Inspecteur dat het reeds vóór de aanschaf van de onderhavige bedrijfsmiddelen en het sluiten van de leaseovereenkomsten redelijkerwijs vaststond dat het ziekenhuis na vijf jaar de optie zou uitoefenen. De uitoefening van deze optie maakte deel uit van het onderhavige samenstel van rechtshandelingen. Dit samenstel levert, zoals hiervoor reeds is geoordeeld misbruik van recht op, welk misbruik aan een recht op aftrek van voorbelasting in de weg staat. (...)’

Voor het in de beschouwing betrekken van de mogelijkheid tot aangaan van de fiscale eenheid of het benutten van het optierecht pleit dat het redelijk is de hele complexhandeling in ogenschouw te nemen om te beoordelen of er een belastingvoordeel wordt behaald dat strijdt met doel en strekking van de Btw-regelgeving. De hoge mate van waarschijnlijkheid van het behalen van dat voordeel – soms vervat in een expliciet recht om als huurder na vijf jaar de situatie te kunnen veranderen – draagt sterk aan de redelijkheid van deze benadering bij. De juistheid van die benadering staat daarmee nog niet vast: niet alles wat redelijk is, is ook rechtens.

¹¹ Hof 's-Hertogenbosch 10 juli 2009, nr. 08/00371, V-N 2009/49.1.4.

4. De segmentbenadering

De segmentbenadering is de gedachte dat de belastingplichtige tal van handelingen verricht die mogelijk op belastingvoordeel zijn gericht, maar dat een bepaald segment in de veelheid aan handelingen misbruik kan vormen (ofwel de druppel vormt die de emmer doet overlopen). Ook in de segmentbenadering wordt het geheel aan handelingen gezien, doch een bepaald element vormt het misbruik in juridische zin en niet het totaal. Dit element of segment zorgt ervoor dat niet alleen sprake is van de aanwezigheid van een voordeeloogmerk maar dat er ook wordt gehandeld in strijd met doel en strekking van een bepaalde heffingswet. Binnen deze benadering wordt het misbruik pas aangenomen als dit segment tot uitvoering komt.

Een voorbeeld van deze gedachte is te vinden in de conclusie van A-G Van Hilten in de zaak aangaande een roerende zaakconstructie met een fiscale eenheid.¹² Zij leidt (in punt 6.3.14) uit de zaak Halifax af dat de handelingen die voor het oordeel ‘misbruik van recht’ in aanmerking moeten worden genomen niet zozeer het ‘grand total’ van de gehele constructie vormen maar dat het moet gaan om de betrokken transacties c.q. handelingen waardoor het belastingvoordeel daadwerkelijk verkregen wordt. Vooralsnog (juni 2011) bestaat er geen Nederlandse jurisprudentie waarin deze segmentbenadering wordt gevolgd. Verwijst A-G Van Hilten in de genoemde conclusie (inzake de fiscale eenheid zaak) nog naar de zaak Halifax, in haar tweede conclusie (inzake de optiemogelijkheid) gaat zij minder expliciet in op de vraag of de jurisprudentie van het HvJ haar segmentbenadering ondersteunt. De segmentbenadering laat zij evenwel niet los. Dit blijkt uit het feit dat zij het van belang acht dat de zaak wordt terugverwezen om na te laten gaan vanaf welk tijdstip het – met het doel van de btw-wetgeving strijdige – voordeel is ontstaan.¹³ Is dat al door een te lage verhuur gedurende de eerste vijf jaar of ontstaat het voordeel pas

¹² Conclusie van A-G Van Hilten van 1 oktober 2009, nr. CPG 08/05317, V-N 2009/65.19.

¹³ Zij schrijft (punt 7.6): ‘Het lijkt er derhalve op dat het ziekenhuis uiterlijk bij het uitoefenen van de koopoptie een omzetbelastingvoordeel geniet van ruw geschat ongeveer 40% van de aanschafwaarde van de bedrijfsmiddelen, en dat de realisatie van dit belastingvoordeel in strijd is met het doel dat door de bepalingen van de Zesde richtlijn (en de daarop gebaseerde nationale bepalingen) wordt nagestreefd.’ Zij meent dat het Hof zulks evenwel niet heeft vastgesteld. Meer specifiek over het tijdstip merkt zij op onder punt 8.2.3: ‘Zoals betoogd in de punten 7.5 en 7.6 ontstaat waarschijnlijk in strijd met het doel van de Zesde richtlijn een belastingvoordeel en ontstaat dat voordeel uiterlijk na verloop van vijf jaar. Het Hof heeft onvoldoende vastgesteld om te kunnen oordelen dat reeds vóór het verstrijken van deze vijf jaren in strijd met het doel van de Zesde richtlijn een belastingvoordeel ontstaat.’

na het uitoefenen van het optierecht? Dit komt uit de vaststelling van de feiten door het Hof 's-Hertogenbosch haar inziens onvoldoende tot uitdrukking. Dit is ook niet verwonderlijk want in de complexbenadering die het Hof 's-Hertogenbosch kiest maakt het niet uit wanneer het voordeel precies ontstaat, als – om in de woorden van de A-G te blijven – het ‘grand total’ maar een (ongerechtvaardigd) voordeel oplevert.

Voor de segmentbenadering pleit dat veel handelingen fiscaal zullen zijn geïnspireerd (zonder dat deze tot ongerechtvaardigde voordelen leiden) en dat het daarom van belang is te zoeken naar dat element in de samenstel van handelingen dat het daadwerkelijke belastingvoordeel doet ontstaan waarvoor geen rechtvaardiging bestaat. Bovendien is het onjuist om een voordeel weg te nemen dat mogelijk niet wordt genoten.

Het bezwaar dat vanuit de segmentbenadering tegen de genoemde uitspraken van de gerechtshoven kan worden ingebracht is dat zij feiten en omstandigheden in beschouwing nemen die zich niet voordoen in het tijdvak van beoordeling (het naheffingstijdvak), doch in beginsel slechts – weliswaar zeer voor de handliggende doch nog steeds – theoretische mogelijkheden vormen. De weigering van de aftrek van de btw op de aankoop van het goed door belanghebbende wordt immers gebaseerd op het leerstuk ‘misbruik van recht’ waarbij de theoretische mogelijkheid wordt meegewogen dat belanghebbende later (na de periode van vijf jaar huur) een fiscale eenheid aangaat of het optierecht uitoefent. De rechter beschikt in een van de zaken¹⁴ blijkbaar weliswaar over een dossier waaruit blijkt dat het optierecht is uitgeoefend en dat er in het naheffingstijdvak jaarlijks nieuwe vennootschappen zijn opgericht (waarvoor afzonderlijke procedures lopen) doch hij dient zijn oordeel ex ante te geven op basis van feiten en voornemens die vaststelbaar zijn in het jaar van aanschaf van de apparatuur

¹⁴ Zie Gerechtshof Amsterdam 17 november 2008, nr. 07/01012-07/010116, LJN: BG5059, V-N 2009/15.21, r.o. 2.5.10: ‘(...) Overigens acht het Hof onder de gegeven omstandigheden aannemelijk dat de vorming van een fiscale eenheid of een andere maatregel die verdere heffing van omzetbelasting over de huursommen onmogelijk maakt, door de bij de transactie betrokken partijen van meet af aan waren voorzien. Ook als de inhoud van de brief van de gemachtigde van belanghebbende inzake de aanbidding van een constructie met roerende zaken buiten beschouwing wordt gelaten, was het ten tijde van de opzet van de onderhavige constructie algemeen bekend dat die tot een van de standaardconstructies behoorde. In dit verband acht het Hof ook van belang dat voor elk kalenderjaar een afzonderlijke vennootschap werd opgericht, hetgeen zonder aandelenoverdracht en vorming van een fiscale eenheid na afloop van de voor de desbetreffende roerende zaken geldende herzieningstermijn overbodig zou zijn geweest.’

en niet te vermengen met de kennis die achteraf wordt opgedaan (ex post). Zie onder meer HR 7 maart 2003, nr. 37.525, BNB 20013/193.¹⁵

Ook de segmentbenadering heeft dus sterke papieren, maar zijn die sterk genoeg om de gedachte opzij te zetten dat misbruik plaatsvindt als eenieder op zijn vingers na kan tellen dat door het aflopen van een aantal kunstmatige stappen een belastingvoordeel binnen handbereik ligt?

5. Het subjectieve oogmerk

Voordat ik toe kom aan de vraag welke van de twee benaderingen het best verankerd is in de jurisprudentie van het HvJ acht ik het van belang iets langer stil te staan bij het subjectieve criterium (het hoofdzakelijke oogmerk om een belastingvoordeel te behalen) dat naast het objectieve criterium (strijd met doel en strekking van de btw-regelgeving) wordt gesteld om vast te kunnen stellen of sprake is van misbruik van recht.

Ten aanzien van elke civielrechtelijk rechtshandeling kan worden vastgesteld dat er een motief (of oogmerk) aan ten grondslag ligt maar dat er ook sprake is van een zogenaamde ‘oorzaak’ van de rechtshandeling.¹⁶ De oorzaak van een rechtshandeling is het juridische gevolg dat partijen wensen met betrekking tot die ene handeling. Zo is bij de aanschaf van een wandelstok de oorzaak van de koop: het verkrijgen van de eigendom van die wandelstok (of het geld dat daar tegenover staat), terwijl het oogmerk of motief van de koop is om gemakkelijker te kunnen wandelen (of, voor de verkoper om met het verkregen geld iets anders te kopen).

Bij misbruik van recht ligt er aan een samenstel van handelingen één (althans één wezenlijk) oogmerk ten grondslag (het uitmelken van een belastingwet). Dit sluit uiteraard niet uit dat daarnaast aan iedere afzonderlijke handeling uit dit samenstel een eigen oorzaak of (sub)motief kan zijn gekoppeld.

Het is dit onderliggende motief (van het ‘grand total’) dat moet worden vastgesteld. Het HvJ stuurt de nationale rechters op weg om een subjectief

¹⁵ Het Hof had in deze zaak in aanmerking genomen dat in een situatie als op grond van de vastgestelde feiten kan en redelijkerwijs moet worden aangenomen, alle relevante feiten en omstandigheden die na de koop, ten tijde van en na de levering, hebben plaatsgevonden als een complex van handelingen in aanmerking dienen te worden genomen, om tot een juiste fiscale kwalificatie van deze feiten en omstandigheden te komen. Uw Raad oordeelt echter dat door mede feiten en omstandigheden die hebben plaatsgevonden na de levering, in aanmerking te nemen het Hof een onjuiste maatstaf heeft aangelegd.

¹⁶ Zie H.W.M. van Kesteren, ‘Fiscale rechtswil’ (diss.), Fiscaal-Wetenschappelijke reeks, Gouda Quint 1994, p. 87.

oogmerk vast te stellen. Ofschoon een oogmerk dat zich ongrijpbaar bevindt in de hoofden van belastingplichtigen een reëel feit is, wordt het in een belastingprocedure pas relevant als het tot uitdrukking komt in objectief vaststelbare feiten. Om een parallel te trekken, de zwaartekracht is een reëel – doch met het blote oog niet vaststelbaar – feit maar wordt wel door tal van objectieve feiten bevestigd (door bijv. het laten vallen van een voorwerp, of door het feit dat wij – met alles wat ons omringt – niet van de aarde afvallen). Daarmee wordt het vallende voorwerp noch het feit dat wij niet de hemel inwaaien de zwaartekracht zelf. Deze feiten bewijzen slechts de aanwezigheid van de zwaartekracht.

Zo gaat het ook met het subjectieve oogmerk. De gekunsteldheid van de handelingen zal dit oogmerk aannemelijk maken, maar deze handelingen zijn zelf niet hetgeen dat ten principale moet worden gezocht. Dat het HvJ onder meer als subcriteria heeft vastgesteld dat het bij misbruik moet gaan om gekunstelde handelingen moet dan ook slechts worden gezien als een hulpmiddel om te kunnen vaststellen of (en wanneer) aan de twee echte criteria van misbruik van recht is voldaan.¹⁷

Om terug te komen op de vraag die voorligt – op welk moment moet misbruik worden vastgesteld – lijkt het aannemelijk te veronderstellen dat het subjectieve oogmerk reeds bij aanvang van de constructie aanwezig is, maar dat de objectief vaststelbare factoren op basis waarvan kan worden aangenomen dat het subjectieve oogmerk er is (en dat de belastingplichtige daaraan ook daadwerkelijk uitvoering wil geven) pas in de loop ter tijd duidelijk wordt.

6. Weald Leasing Ltd en objectieve factoren

Het is de vraag of met name de zaak 22 december 2010, nr. C-103/09 (Weald Leasing Ltd) iets prijsgeeft over de vraag op welk tijdstip misbruik moet worden aangenomen.

De zaak Weald Leasing Ltd en de daaraan voorafgaande zaken over misbruik van recht van het HvJ gaan niet over de vraag *op welk tijdstip* het oordeel ‘misbruik van recht’ dient te worden vastgesteld. In al deze zaken gaat het om feiten die reeds bij het aangaan van een bepaalde structuur duidelijk vaststelbaar zijn (een lage vergoeding, een splitsing van de vergoeding enz.).¹⁸

¹⁷ Anders: P.F. Zijlstra, ‘Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting’, WFR 2011/167.

¹⁸ Voor zover het de btw betreft zijn dit de zaken: HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, HvJ 21 februari 2006, nr. C-419/02 (BUPA Hospitals), BNB 2006/172, HvJ 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171, HvJ 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17 en HvJ 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland), V-N 2011/8.19.

Het is daardoor thans niet met volledige zekerheid na te gaan hoe het HvJ aankijkt tegen de vraag of bij de vaststelling van het oordeel ‘misbruik van recht’ feiten uit latere jaren – die in het concrete tijdvak nog slechts theoretische mogelijkheden vormen – reeds mogen worden meegenomen of dat het oordeel ‘misbruik van recht’ pas kan worden uitgesproken als deze mogelijk optredende rechtsfeiten zich daadwerkelijk voltrekken.

In het voordeel van het standpunt dat theoretische mogelijkheden moeten worden uitgesloten van het relevante feitencomplex spreekt de overweging van het HvJ in punt 30 waarin het stelt dat aan de hand van *objectieve factoren* moet worden vastgesteld dat er sprake is van een wezenlijk oogmerk op belastingvoordeel. In deze zaak zoekt het HvJ binnen het complex aan handelingen dat ertoe bijdraagt dat een bepaald fiscaal voordeel kan worden genoten naar bepaalde elementen die tot misbruik leiden. Zo spreekt het HvJ in overweging 49 ‘De verwijzende rechter dient dus in de eerste plaats vast te stellen, ..., of *bepaalde elementen* van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasingtransacties misbruik opleveren’ (cursivering HvJ).

De belanghebbenden in de ziekenhuisconstructies hebben zich met de handelingen die zij zijn aangegaan slechts de mogelijkheid verschaft om – niet dan na het eventueel voltrekken van bepaalde handelingen in de toekomst – een belastingvoordeel te behalen. De handeling die het misbruik zou kunnen vormen, is in het jaar van aanschaf nog niet verricht (als de huurtermijnen zakelijk zijn vastgesteld) en het is op dat moment nog onzeker of de fiscale eenheid tot stand komt of het optierecht wel zal worden uitgeoefend. Ofschoon bijvoorbeeld het optierecht de belanghebbende wel de gelegenheid biedt om het voordeel al dan niet te realiseren, kunnen theoretische mogelijkheden (de uitoefening van het optierecht) mijns inziens niet de bedoelde elementen vormen die een leasehandeling tot misbruik kunnen bestempelen. Althans zo interpreteer ik de jurisprudentie van het HvJ.

Opmerkelijk is dat het Gerechtshof Amsterdam, in de procedure waarbij gebruikgemaakt wordt van een fiscale eenheid (en misbruik aanneemt), ter beoordeling van de vraag of er sprake is van een levering vaststelt dat het de rechter niet vrijstaat om daarbij theoretische mogelijkheden in zijn oordeel mee te laten wegen. Het Hof oordeelt in 2.5.5:

‘De enkele omstandigheid dat theoretisch de mogelijkheid bestaat dat door een toekomstige gebeurtenis het Ziekenhuis de zaak ook na afloop van de huurperiode onder zich kan houden, is naar het oordeel van het Hof onvoldoende voor de gevolgtrekking dat bij de terbeschikkingstelling van de zaak aan het begin van de huurperiode de macht om als eigenaar over de zaak te beschikken is overgedragen aan het Ziekenhuis ...’

Het is opvallend dat het Hof Amsterdam het blijkbaar wel onjuist acht om theoretische mogelijkheden een doorslaggevende betekenis toe te kennen bij de beoordeling van de vraag of aan een bepaalde wettelijke norm (levering) wordt voldaan, terwijl hetzelfde Hof in dezelfde zaak bij de toepassing van een *buitenwettelijke* norm (misbruik) geen probleem ziet in het toekennen van een doorslaggevende betekenis aan theoretische mogelijkheden. Dit is opmerkelijk omdat juist bij de toepassing door de rechter van buitenwettelijke instrumenten waarmee het legaliteitsbeginsel in het geding komt hoge eisen worden gesteld aan de onderbouwing van het oordeel en daarmee aan de selectie en waardering van de relevante rechtsfeiten.

Bovenstaand oordeel laat overigens volledig ruimte voor de inspecteur en rechter om hen onwelgevallige constructies te bestrijden, het wijst slechts op het gegeven dat het oordeel misbruik van recht op het rechtens juiste moment dient te worden uitgesproken.¹⁹

7. Weald Leasing Ltd en het voordeelmerk

Uit het arrest Weald Leasing Ltd volgt dat het HvJ relatief gemakkelijk aanneemt dat het wezenlijke oogmerk het behalen van een belastingvoordeel betreft. Reeds de spreiding van de betaling van de btw over de betrokken aankopen, zodat het moment waarop belanghebbende belasting verschuldigd is wordt uitgesteld, is reeds voldoende om aan dit criterium te voldoen. Iedere groep die via een eigen inkoopvennootschap goederen aankoopt om deze vervolgens door te leasen aan de andere onderdelen van de groep voldoet al snel aan deze voorwaarde. Moeilijk kan worden ontkend dat de belanghebbenden in de onderhavige procedures reeds bij aanschaf van de apparatuur het oogmerk hadden om de btw-druk te spreiden in de tijd.

Dit wil echter nog niet zeggen dat er sprake is van misbruik. Het beoogde belastingvoordeel moet ook in strijd zijn met het beoogde doel van de btw-wetgeving (zie Weald Leasing Ltd, punt 32).

8. Weald Leasing Ltd en strijd met het beoogde doel van de btw-wetgeving

Voordelen die worden behaald met leasing kunnen – blijkens dit arrest – niet als belastingvoordelen worden beschouwd *die in strijd met het beoogde doel van de btw-regelgeving* worden behaald (punt 33). Hieruit kan worden

¹⁹ Voor de vraag of sprake is van misbruik dient mede in beschouwing te worden genomen het feit dat de Europese wetgever bewust heeft gekozen en aanvaard dat de herzieningstermijn voor roerende zaken beperkt blijft tot 5 jaar ook al is de economische levensduur langer dan 5 jaar.

afgeleid dat hetgeen vaststaat in het jaar van aanschaf, namelijk dat belanghebbende het gekochte goed gaat verhuren (leasen) aan het ziekenhuis (tegen een zakelijke vergoeding), op zichzelf geen strijd oplevert met het beoogde doel van de btw-wetgeving. Uit punt 34 blijkt immers dat een belastingplichtige niet kan worden verweten dat hij kiest voor leasing, waardoor hij een voordeel verkrijgt dat bestaat in de spreiding van de betaling van zijn belastingschuld, in plaats van een aankoop, waardoor hij een dergelijk voordeel niet verkrijgt. Wel moet dan vaststaan dat de btw over deze leasingtransactie naar behoren en volledig is betaald.

Uit punt 38 blijkt dat wanneer wordt gekozen voor leasing van een goed dit op zich niet betekent dat het bedrag van de over deze transactie geheven btw lager is dan hetwelk bij aankoop van dit goed zou zijn betaald. Niettemin dient de verwijzende rechter vast te stellen of de contractvoorwaarden inzake de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasingtransacties in strijd zijn met de bepalingen van de Zesde richtlijn en van de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn. Dit zou met name het geval zijn wat de vaststelling van de leasevergoeding betreft, indien zou blijken dat deze abnormaal laag is en niet beantwoordt aan enige economische realiteit.

De parallel met de onderhavige zaken is dat in het jaar van aanschaf nog niet volledig vaststaat c.q. dat uit de contractvoorwaarden kan worden afgeleid dat het te betalen btw-bedrag lager zal zijn dan de btw welke bij aankoop van dit goed zou zijn betaald. De overdracht van de aandelen is contractueel niet geregeld en in de ‘optiezaak’ is in de huurovereenkomst aangegeven dat ‘partijen kunnen overeenkomen deze overeenkomst met een zelfde termijn te verlengen, waarbij de in deze overeenkomst opgenomen voorwaarden niet wijzigen’ (A-G 2.6.2). In dat geval is er geen belastingvoordeel. Dit is slechts anders als vast zou staan dat het optierecht aan het ziekenhuis zal worden uitgeoefend. Partijen hebben zich hiertoe evenwel geenszins verplicht.

9. Weald Leasing Ltd en de herdefiniëring

De overwegingen 47 en verder van de zaak Weald Leasing Ltd zien op de situatie dat misbruik aanwezig wordt geacht en dat vastgesteld dient te worden hoe de herdefiniëring van de feiten dient plaats te vinden.

Blijkens punt 50 en 51 dient de zaak zo te worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de elementen die dit misbruik vormen. Als de uitoefening van het optierecht het element is dat reeds in het jaar van aanschaf ervoor zou zorgen dat misbruik vaststaat, dan zou de herdefiniëring er slechts toe mogen leiden dat de btw die niet meer wordt voldaan door het uitoefenen van het optierecht (in plaats van te blijven huren) wordt nageheven (m.m. voor het aangaan van de fiscale eenheid). De

naheffing is mijns inziens te hoog vastgesteld indien de volledige btw op de aankoop wordt nageheven (en dat de inspecteur ambtshalve de btw over verhuursommen terugbetaalt).

In de zaak Weald Leasing Ltd kan derhalve een bevestiging worden gevonden van het standpunt dat het slechts juist kan zijn om het misbruik in het jaar van het aangaan van de fiscale eenheid en de uitoefening van het optierecht vast te stellen en niet het jaar van aanschaf van de apparatuur door het tussengeschoven lichaam. De weigering van de aftrek van de btw op de aanschaf van de apparatuur hoort immers slechts bij een vorm van misbruik dat zich reeds in het jaar van aanschaf voltrekt en een belastingvoordeel genereert dat zich in dat jaar en de daaropvolgende jaren openbaart en een grootte heeft die gelijk is aan de btw op de aankoop van het goed. Van een dergelijke vorm van misbruik is in het jaar van aanschaf nog geen sprake.

10. De naheffingstermijn en misbruik van recht

De relevantie van de vraag op welk moment misbruik van recht in de tijd moet worden gealloceerd wordt gevormd door het gegeven dat de naheffingstermijn is beperkt tot een periode van vijf jaar. De opdracht die de rechter en inspecteur heeft om met behulp van het Europese leerstuk misbruik van recht het belastingvoordeel weg te nemen bij constructies die zich uitstrekken over langere periodes dan vijf jaar, verhoudt zich niet goed tot de nationale naheffingstermijn van vijf jaar. Als de naheffingstermijn niet wordt aangepast – bijvoorbeeld tot een periode van twaalf jaar – blijft de vraag naar het tijdstip van misbruik een belangrijk gegeven.

11. Conclusie

De zaak Weald Leasing Ltd biedt aanknopingspunten voor de vraag die in deze bijdrage centraal stond, te weten de vraag welke feiten reeds in het jaar van aanschaf van de apparatuur kunnen of moeten worden meegenomen om misbruik van recht te kunnen vaststellen. Meer specifiek ging het in deze bijdrage om de vraag of het aangaan van een fiscale eenheid na vijf jaar door een aandelenoverdracht, of door de uitoefening van een optierecht om de apparatuur te kopen, het element vormt van de leasetransactie dat reeds misbruik doet ontstaan in het jaar van aanschaf. Immers, uitsluitend objectieve factoren mogen worden meegewogen en reeds duidelijk moet zijn welke elementen van de leasetransactie het daadwerkelijke misbruik vormen. Uit het arrest Weald Leasing Ltd leid ik af dat de naheffing niet hoger kan zijn dan de btw over de verhuursommen die ten tijde van het bestaan van de fiscale eenheid in rekening worden gebracht of na de uitoefening van het optierecht in rekening hadden kunnen worden gebracht als het optierecht niet zou zijn benut.

Niet kan echter worden uitgesloten dat het HvJ – indien de vraag aan het HvJ expliciet zou worden voorgelegd – toch van mening is dat tot de objectieve factoren eveneens moeten worden gerekend de mogelijkheden die de belastingplichtige door het samenstel van feiten heeft verkregen om de zaken zo te kunnen regelen dat een belastingvoordeel kan worden behaald.

De enige mogelijkheid om hierover zekerheid te krijgen is de vraag voor te leggen aan het HvJ. Dit zou tevens de andere lidstaten kunnen helpen bij de toepassing van dit moeilijke maar boeiende leerstuk. Een andere oplossing – die dichterbij huis ligt – zou zijn om de naheffingstermijn in geval van misbruik van recht te verlengen tot bijvoorbeeld een periode van twaalf jaar.

(Niet-)richtlijnconform handelen: over btw en staatssteun

*Prof. mr. dr. R.H.C. Luj*¹

1. Inleiding

Staatssteun en indirecte belastingen hebben een moeizame verhouding. In deze korte bijdrage zal ik mij beperken tot de btw-richtlijn en ingaan op de vraag of een nationale heffing in het licht van deze richtlijn staatssteun kan vormen.

In paragraaf 2 ga ik in op de definitie van staatssteun. Paragraaf 3 beschrijft enkele verschijningsvormen van richtlijnconforme steun waarna paragraaf 4 op niet-richtlijnconforme steun ingaat. In paragraaf 5 volgt een vooruitblik.

2. Het begrip staatssteun in het kort

Het (geclausuleerde) verbod op staatssteun is opgenomen in art. 107 lid 1 VwEU. De aanwezigheid van ‘steun’ in de vorm van enig direct of indirect financieel voordeel is een eerste vereiste. Deze steun dient van de staat of een lagere overheid afkomstig te zijn of anderszins uit overheidsmiddelen gefinancierd te zijn. Daarbij past wel het voorbehoud dat het verstrekken van die steun ook aan de overheid toerekenbaar moet zijn, waarover hierna meer. Het verbod ziet verder alleen op selectieve steun, dat wil zeggen voordelen voor bepaalde goederen en diensten. Voordelen die voor alle sectoren openstaan vallen buiten de reikwijdte van art. 107 VwEU. Zodra door de verstrekking van selectieve steun de concurrentie op de interne markt vervalst wordt of dreigt te worden, en daarmee de handel tussen lidstaten wordt beïnvloed, is steun verboden tenzij deze vooraf door de Europese Commissie is goedgekeurd.

3. Richtlijnconform handelen

Met name in relatie tot de btw is de toerekenbaarheid van steun cruciaal. Uit het arrest *Deutsche Bahn* volgt dat nationale overheden ‘eenzijdig en autonoom’ voordelen moeten verstrekken om iets als staatssteun te kunnen

¹ Hoogleraar rechtsvergelijkend belastingrecht en voorzitter van de Capaciteitsgroep Belastingrecht van de Universiteit Maastricht.

aanmerken.² Als op grond van een richtlijn er een ‘duidelijke en nauwkeurige’ verplichting aan een lidstaat wordt opgelegd die leidt tot het verstrekken van steun bij implementatie in nationale wetgeving, is die autonomie er niet. In het geval lidstaten enkel hun verdragsverplichtingen nakomen bij die implementatie vloeit de steun feitelijk voort uit een handeling van de Europese wetgever. Het heikele punt zit in de ‘duidelijke en nauwkeurige’ verplichting.

Politiek gezien ligt de situatie vrij complex. De Europese Commissie zal in eerste instantie een voorstel voor een (aanvulling op of aanpassing van een) btw-richtlijn doen. Vervolgens gaan de Raad en, tot op zekere hoogte, het Europese Parlement ermee aan de slag. Door politieke interventie kan de richtlijn vervolgens afwijken van het oorspronkelijke voorstel, zeker als belangen in bepaalde belangrijke industriële of dienstverlenende sectoren een grote rol spelen. Hoewel lidstaten in de Raad tijdens het totstandkomingsproces voor de richtlijn kunnen stemmen wordt deze deelname in het besluitvormingsproces de lidstaat niet aangerekend als het aankomt op het toerekenen van de eventuele financiële voordelen die daardoor aan bedrijven zouden kunnen toekomen.

In het arrest *Deutsche Bahn* ging het om een expliciete vrijstelling van luchtvaartbrandstof van de geharmoniseerde accijnsheffing. Hier bleef voor de lidstaat weinig ruimte over bij de implementatie. De vraag is echter hoe moet worden omgegaan met een vrijstelling als er keuzeruimte is. Zo bevat bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG een voorbeeld van goederenleveringen en diensten die lidstaten onder een verlaagd tarief mogen brengen. De bewuste afwijking van het normale tarief voor bepaalde leveringen en diensten kan steun opleveren, met name in de dienstensfeer. Zo zou een lidstaat de toeristensector kunnen stimuleren met een lager tarief op het verstrekken van accommodatie en restaurantdiensten. Daar staat tegenover dat het staatssteunregime een verplichte goedkeuring kent voor steun van sociale aard die direct aan de afnemers toekomt en waarbij het effect voor de getroffen sector zelf slechts secundair van aard is (art. 107 lid 2 VwEU). Deze mogelijkheid lijkt mij echter niet vanzelfsprekend van toepassing. Veel van de in bijlage III van de richtlijn opgenomen diensten zijn vrij lokaal van aard en veelal niet het soort diensten waarvoor consumenten ver zullen reizen. In die gevallen is de verstoring van de interne markt vaak verwaarloosbaar (maar niet afwezig). Art. 137 Richtlijn geeft de lidstaten echter de mogelijkheid de belastingplichtige de keuze te bieden voor belastingheffing over bepaalde financiële diensten, zoals beheer van beleggingsfondsen en

² T-351/02 van 5 april 2006 (*Deutsche Bahn/Commissie*), Jurispr. 2006, II-1047, § 99-104.

effectenhandel. Een onderneming zal hiervan waarschijnlijk slechts gebruikmaken als deze verwacht per saldo voordeliger af te zijn dan met de gebruikelijke vrijstelling. Een lidstaat die dit keuzerecht in zijn wetgeving zou opnemen kan wellicht nog voor verrassingen komen te staan als buitenlandse concurrenten zouden gaan klagen over mogelijk verboden steun.³ Een ander voorbeeld is art. 120 Richtlijn, dat Griekenland toestaat in bepaalde regio's een lager btw-tarief te hanteren, wat voor diensten met de plaats van dienst in een van die regio's strikt genomen tot regionale staatssteun zou kunnen leiden.

Niet iedere richtlijnconforme handeling is per definitie staatssteunproof. Het is echter onwaarschijnlijk dat de Commissie – bij gebrek aan een formele klacht van een concurrent – in voorkomende gevallen actie zal ondernemen gelet op haar betrokkenheid bij de totstandkoming van een richtlijn. Slechts in uitzonderingssituaties, waarin een lidstaat in de Raad specifieke afwijkingen heeft weten te bedingen tegen de uitdrukkelijke wens van de Commissie in, laat zich een staatssteunprocedure als laatste redmiddel niet uitsluiten. Aangezien dit de verstandhouding tussen Raad en Commissie op scherp zet, acht ik een actie als deze niet snel denkbaar, tenzij een lidstaat overvraagt en door amendering een specifieke bedrijfstak bevoordeelt op een wijze dat het ongestoord functioneren van de interne markt in gedrang komt. Aan politieke koehandel zitten nu eenmaal grenzen, al zijn die soms ver te zoeken.

4. Niet-richtlijnconform handelen.

Reeds eerder heb ik betoogd dat het in strijd met de richtlijn aanmerken van bepaalde activiteiten als een met btw belaste activiteit tot staatssteun zou kunnen leiden, als daardoor per saldo btw zal worden teruggegeven waar deze op buitenlandse concurrenten blijft drukken vanwege hun vrijgestelde positie in eigen land.⁴ Ook het omgekeerde is het geval: het vrijstellen van een bepaalde activiteit in strijd met de richtlijn heeft tot gevolg dat bepaalde goederen of diensten aan consumenten zonder btw geleverd kunnen worden met mogelijk een verhoging van de afzet tot gevolg.⁵ De indirecte steun voor de leverancier/dienstverlener is vooral in dit laatste gelegen, nu dankzij

³ Bij een succesvolle klacht is de kans op terugvordering aanwezig, maar mogelijk gewekt vertrouwen kan hier een rol spelen afhankelijk van de positie die de Commissie ten aanzien van deze bepaling heeft ingenomen.

⁴ E.e.a. afhankelijk van de plaats van levering of dienst. Zie 'Tax-related difficulties of State aid Rules', in: Lang/Vanistendael (red.), 'Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law', EATLP 2007, p. 92-93.

⁵ Natuurlijk resteert in de kostprijs de voordruk aan btw; van een voordeel zal slechts sprake zijn als de normaliter verschuldigde btw het recht op teruggaaf zou overtreffen.

de staat de concurrentiepositie verbetert. Ook het onrechtmatig (en al dan niet per abuis) toepassen van een nultarief om daarmee vooraftek te kunnen effectueren hoort in dit rijtje thuis.

Een mooi voorbeeld van btw-steun is de zaak Heiser, waarin de Oostenrijkse fiscus een staatssteunverweer voerde om daarmee een tekortkoming van zijn eigen lidstaat bij de implementatie van een richtlijn te omzeilen. Uiteindelijk besliste het HvJ EG in die zaak dat sprake was van staatssteun omdat de Oostenrijkse wet in bepaalde situaties niet voorzag in herziening van vooraftek bij de overgang van een belaste naar een vrijgestelde sfeer.⁶ Aangezien dit in het bijzonder speelde voor medici (zij genoten gedurende enige tijd een uitzonderingspositie na de toetreding van Oostenrijk tot de EU), was sprake van de vereiste selectiviteit.

De btw heeft natuurlijk ook te maken met de uitvoeringssfeer als een mogelijke bron van staatssteun, net als de directe belastingen. Te denken valt aan het afgeven van voordelige rulings voor de bepaling van de zakelijke waarde of de verdragskwalificatie van bepaalde goederen of diensten. Daarnaast valt te denken aan een (te) ruimhartige houding van de fiscus bij het treffen van betalingsregelingen bij achterstanden in de afdracht van btw.⁷ Uitstel en zelfs volledige afstel van heffing is daarbij niet uitgesloten. Het is niet geheel ondenkbaar dat Belastingdiensten in sommige Europese lidstaten bezwijken onder de politieke druk om grote, gezichtsbepalende bedrijven overeind te houden vanwege een nationale prestige kwestie of ter voorkoming van massale werkloosheid.

Vanzelfsprekend kan ook gebrek aan integriteit (lees: regelrechte omkoping) in sommige lidstaten aanleiding zijn te concluderen tot bevoordeling van een onderneming. Zie bijvoorbeeld de Frucona Košice-zaak, waarin de Slovaakse Belastingdienst zelf een beroep deed op verboden staatssteun om een eerdere toezegging ter zake van de inning van belasting door een van haar regionale directeuren ongedaan te maken. Deze directeur was nadien op non-actief gesteld vanwege een vermoeden van fraude en verduistering.⁸

⁶ HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-172/03 (*Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck*), Jurispr. 2005, I-1627.

⁷ Het Nederlandse invorderingsbeleid is overigens vrij streng en zal bij strikte toepassing slechts zelden aanleiding geven om staatssteun te veronderstellen.

⁸ In dit geval is de betrokkene later vrijgesproken, ofschoon de constatering dat sprake was van verboden staatssteun overeind bleef. Zie Gerecht T-11/07 van 7 december 2010 (*Frucona Košice/Commissie*), n.n.g.; hoger beroep is ingesteld onder nr. C-73/11 P.

5. Vooruitblik: de btw als exportproduct

Reeds tijdens mijn oratie wees ik op het spanningsveld tussen het vrij strikte staatssteuntoezicht binnen de EU en de vrij open houding van de Verenigde Staten, waar het recht op subsidieconcurrentie tussen staten heilig lijkt in de strijd om de vestiging van bedrijven. Staten en lokale overheden worden er met enige regelmaat openlijk tegen elkaar uitgespeeld in een poging van bedrijven om specifieke belastingvoordelen veilig te stellen, zowel op het terrein van de directe als de indirecte belastingen. Dit staat in schril contrast met het relatieve gebrek aan autonomie van de EU-lidstaten. Wat opvalt is dat de VS niet alleen op het terrein van staatssteun een fundamenteel (en historisch verklaarbare) andere aanpak kent, maar ook op het terrein van de grotendeels niet-gefederaliseerde indirecte belastingen zoals de sales tax.

Online bedrijven als Amazon zoeken openlijk de gaten op in de sales tax wetgeving van de diverse staten, ter behoud van een effectief nultarief voor haar afnemers binnen de VS. Bij gebrek aan federale wetgeving mogen de staten mailorderbedrijven zoals Amazon slechts belasten indien ze fysiek aanwezig zijn in een staat.⁹ Zo niet dan dienen de consumenten/afnemers zelf de verschuldigde sales tax af te dragen, wat veelal achterwege blijft. Reeds eerder heeft Amazon bepaalde bedrijfsactiviteiten verplaatst of beëindigd om inhouding van sales tax te voorkomen.¹⁰

Hoe schril is dan het contrast met een online aankoop bij Amazon.de of Amazon.co.uk binnen de EU, waar mede dankzij de B-to-C-wetgeving, de regeling voor afstandsverkoop en EU-brede minimumtarieven een relatief sluitend systeem van btw-heffing gerealiseerd is. Waar Amazon – terecht of onterecht – klaagt over de vele verschillen in de lokale sales tax wetgeving in de VS en over de verschuldigdheid van deze belasting door online bedrijven in het algemeen, slaagt ze er binnen de EU dankzij de hoge mate van harmonisering wel degelijk in om rekening te houden met (een nog enigszins overzienbaar aantal) lokale tarieven en om btw in te houden en af te dragen.

⁹ Zie US Supreme Court 26 mei 1992 (Quill Corp./North Dakota), (91-0194) 504 U.S. 298.

¹⁰ Zie o.a. M. Richtel en V.G. Kopytoff, 'Amazon takes on California', New York Times website, 13 juli 2011 (www.nytimes.com).

Juist de toenemende digitalisering zal bijdragen aan een verdere verschuiving van directe naar indirecte belastingen.¹¹ Het Europese btw-systeem kan daarbij ook voor andere jurisdicties als voorbeeld dienen, net zoals het staatssteunregime in enige vorm ertoe kan bijdragen de vrije, ongestoorde mededinging in andere jurisdicties en tussen jurisdicties te bevorderen. Natuurlijk zitten hier nog de nodige haken en ogen aan, maar zowel de btw als het staatssteunregime heeft niet alleen toekomst in de EU. De btw wordt wellicht haar belangrijkste exportproduct...

¹¹ Vroeg of laat zal deze ontwikkeling ook zijn weerslag in het Nederlandse universitaire fiscale onderwijs moeten krijgen, zoals collega Denie meer dan eens verwoordde. De indirecte belastingen krijgen in curricula verhoudingsgewijs beperkt aandacht, terwijl hun betekenis, zowel in financiële als in maatschappelijke zin, jaar na jaar toeneemt. Maar dit terzijde.

Van digi-btw naar CB sciencefiction?

*Mr. drs. W.A.P. Nieuwenhuizen*¹

De maatschappij om ons heen verandert. Op zich is dat niet vreemd, dat doet ‘de maatschappij’ namelijk al vele eeuwen. Maar anders dan in de vele eeuwen vóór ons, heeft zich in de afgelopen decennia een technologische ontwikkeling voorgedaan die ongekend is indien we die vergelijken met de ontwikkeling in de eeuwen ervoor. En het lijkt er niet op dat deze ontwikkeling tot stilstand zal komen.

Toen eind zestiger jaren de btw werd ingevoerd was deze technologische ontwikkeling net begonnen. Nog steeds kijk ik met bewondering naar het huzarenstukje dat toen geleverd is door de bedenkers en uitvoerders van deze (toen nieuwe) belasting. De eenvoud van deze belasting die in de basis aanwezig is en het vernuft dat is neergelegd in de bepalingen van de richtlijnen (door de jaren heen), is ongekend. De belasting is eenvoudig, de maatschappij eromheen wijzigt en de belasting kleurt en ontwikkelt zich mee met die maatschappij.

Dat bij de uitvoering van zo’n eenvoudige belasting in een steeds weer veranderende maatschappij wel eens problemen voordoen is dan natuurlijk niet vreemd. Dat de rechtspraak hierdoor genoodzaakt wordt om naar oplossingen te zoeken en nieuwe criteria te formuleren waardoor de belasting zijn eenvoud ogenschijnlijk verliest, is dan ook begrijpelijk. De vraag is echter of een veranderende maatschappij ook zal leiden tot een noodzaak om de btw te wijzigen in een nieuwe belasting.

Hierna volgt een filosofische bespiegeling van hetgeen ons mogelijk te wachten staat. De kans is groot dat hetgeen ik hierna schets niet zal uitkomen of dat ik dat niet meer zal meemaken. Het hiernavolgende zijn dus alleen ideeën over hoe de toekomst van de btw, en nog algemener: van de Nederlandse belastingheffing, zich zou kunnen ontwikkelen. Maar hoewel het slechts ideeën zijn, ligt hier ook een bron van bezorgdheid over de huidige ontwikkelingen aan ten grondslag. De belastingolietanker is immens groot en koerst op volle vaart. De ervaring leert dat het verleggen van die koers, om aanvaringen te voorkomen, ruimschoots van tevoren moet

¹ Belastingadviseur te Almere en universitair docent aan de Universiteit van Amsterdam, tevens raadsheer-plaatsvervanger aan het Gerechtshof Arnhem.

worden ingezet. En dat gebeurt op dit moment niet. Wordt dit een aanvaring of komt er toch op tijd een koerswijziging?

1. Leren wij dan niets van de Griekse tragedie?

Ik hoop dat wij eigenwijze Nederlanders leren van de huidige Griekse tragedie. De huidige Griekse tragedie kan ons over een aantal jaren net zo goed overkomen. Hoewel ik niet denk dat deze filosofische beschouwing ooit eens door het nageslacht zal worden gelezen, toch een kleine verhandeling over de huidige crisis. Momenteel maakt Griekenland samen met zestien andere landen van de Europese Unie (waaronder ook Nederland) deel uit van een monetaire unie, waardoor wij één Europese munt delen. De Griekse financiën zijn niet op orde. Hoewel er onder de zeventien landen nog veel meer landen zijn waar de financiën niet op orde zijn, is de Griekse staat er het ergst aan toe en dreigt Griekenland als eerste ‘om te vallen’. Er zijn vele oorzaken in het verleden aan te wijzen waardoor in de afgelopen decennia veel meer is uitgegeven dan er aan inkomsten waren. De schuldenlast van Griekenland is zo hoog dat men in het bedrijfsleven er allang toe zou zijn overgegaan om een faillissement aan te vragen indien het om een bedrijf zou gaan. Maar het gaat hier om een heel land en een faillissement treft ook de schuldeisers, waaronder de andere landen van de monetaire unie. Er worden daarom verwoede pogingen gedaan om Griekenland het hoofd boven water te laten houden in de hoop dat deze op termijn de schulden toch terug zal betalen.

De Griekse schatkistinkomsten dekken de uitgaven al jarenlang niet. Eén van de (ongetwijfeld vele) oorzaken is de slechte belastingmoraal. Het is alom bekend dat belastingontwijking of zelfs belastingfraude voor de gemiddelde Griekse belastingplichtige sport numero 1 is. Daarbij komt ook dat de corruptie in Griekenland welig tiert. Het weer op orde kunnen krijgen van de overheidsfinanciën kan alleen lukken wanneer deze problematiek drastisch wordt aangepakt. Een oud Minister van Financiën, momenteel – anno 2011 – topman van een commerciële bank (die door de crisis van een faillissement werd gered door een kapitaalinjectie van de Nederlandse staat), heeft daarom zelfs geroepen dat de Nederlandse Belastingdienst de Griekse moest gaan helpen.

Als u dit over tien of twintig jaar leest gelooft u dit vermoedelijk niet. Waarom niet? Omdat ik niet uitsluit dat op dit punt de Griekse tragedie ook in Nederland kan gaan plaatsvinden. Toen ik twintig jaar terug, begin jaren negentig, de Belastingdienst verliet was bij dit overheidsapparaat nog altijd het streven aanwezig om eens in de vijf jaar een belastingplichtige aan een controle te onderwerpen. Indertijd was dat al moeilijk. Zo heb ik meegeemaakt dat ‘de accountants’, die de tot dan toen nog gedeelde leiding met de

‘fiscalisten’ volledig overnamen, de ‘flitscontroles’ (de controles op slechts één klein onderdeel van de administratie en zelfs telefoongesprekken) lieten meetellen om de gewenste 1 op 5 te halen.

In die periode kwam de automatisering goed op gang. Er werd veel geïnvesteerd in die automatisering en dat was ook nodig. Onze maatschappij ontwikkelde zich in rap tempo en de Belastingdienst moest deze bijbenen. Automatisering was dan ook een noodzaak. Maar de automatisering betekende ook dat er weinig, te weinig, werd geïnvesteerd in fiscaal technische ambtenaren. Er heeft heel stilletjes een (te) grote verschuiving plaatsgevonden van investeren in mensen naar investeren in computers, waardoor – in mijn optiek – een langzame en stille roofofbouw heeft plaatsgevonden op het belastingambtenarenkorps. Dit zal de komende jaren tot uiting gaan komen.

Veel processen kun je goed automatiseren, maar controles niet. Het gerucht gaat nu dat de echte controledichtheid, wanneer de flitscontroles en deelonderzoekjes niet worden meegeteld, slechts een controle op de zestig jaar is. Bij alle cliënten waar ik de laatste tijd kom en de vraag neerleg wanneer ze voor het laatst een controle hebben gehad, is het antwoord dat er wel eens zeven of acht jaar terug een deelcontrole loonbelasting of een deelcontrole vennootschapsbelasting is geweest, maar van een btw-controle, laat staan van een algehele controle op alle belastingmiddelen kan men zich niets meer herinneren.

Dit geeft te denken. Dit geeft ook de belastingplichtige bedrijven, die momenteel de financiële gevolgen van de crisis beginnen te ondervinden, te denken. Als men in financiële nood verkeert en men weet dat er geld op straat ligt en men weet dat de politie in geen velden of wegen te bekennen is, dan is de verleiding groot, wellicht te groot om het geld niet op te pakken. Het ‘meer blauw op straat’ had niet alleen moeten gelden voor de politie maar ook voor de Belastingdienst. Dit idee heeft de politiek jarenlang veronachtzaamd hetgeen desastreuze gevolgen kan gaan krijgen.

In plaats van de controle wordt nu het Horizontaal Toezicht geïntroduceerd. Hoewel naar verluid het idee hierachter niet was ingegeven door de lage controledichtheid, is dit nu wel het noodscenario aan het worden om dit gat te dichten. Dit noodscenario is wel een merkwaardig (lees dubieus) fenomeen: de externe accountant verricht de controle in plaats van de Belastingdienst. De externe accountant die door de belastingplichtige zelf betaald wordt voor zijn werk en dus ook voor zijn controlewerk. Dit riekt naar belangenverstrengeling. Stel je voor wanneer dit plaatsvindt in het strafrecht: de advocaat houdt het huis van zijn criminele cliënt in de gaten – tegen betaling van zijn cliënt – omdat de cliënt wel eens weer in de fout zou kunnen gaan, waarna hij zijn cliënt – op zijn verzoek – zal aangeven. De

kans is groot dat met een extra declaratie, die de vakantiekosten van de advocaat dekt, zijn werkzaamheden tot een minimum worden beperkt. Wordt dit de moderne variant van een Griekse corruptie? Ik vrees het ergste.

2. De olietanker keren: pinnen moet!

De stille roofofbouw die in de afgelopen jaren op de Belastingdienst is gepleegd kan vermoedelijk niet meer ongedaan worden gemaakt. De olietanker is nu eenmaal van koers geraakt en valt alleen met hoge kosten weer bij te sturen. Zo maar een blik ambtenaren opentrekken gaat niet en werkt niet. De pensionering van de Belastingdienst is nu in volle gang en de knowhow van de babyboomer gaat verloren. De vacaturestops in de afgelopen jaren gaan zich nu wreken. Een goede controle kan slechts succesvol zijn als de controleur beschikt over jarenlange ervaring.

De oplossing op relatief korte termijn zal dus gezocht moeten worden in de keuze die men jaren terug heeft ingezet, waarbij het Horizontaal Toezicht slechts als tussenoplossing – een zoethoudertje – zal gaan fungeren. De oplossing is automatiseren en wel bij de bron! Een dergelijke automatisering, zoals ik mij die voorstel, zal ten koste gaan van privacy en vergt zelfs een beperking van de handelsvrijheid.

De redenering is simpel. Belastingfraude is mogelijk indien het geldverkeer niet goed traceerbaar is. Geldverkeer is niet goed traceerbaar wanneer het chartaal geldverkeer betreft. Giraal geldverkeer daarentegen is juist goed controleerbaar door middel van automatisering. Indien chartaal geldverkeer ‘ongedaan’ wordt gemaakt en de banken het girale geldverkeer toegankelijk maken voor de automatisering van de Belastingdienst is het niet meer mogelijk om transacties aan het geautomatiseerde toezicht te onttrekken.

De maatschappij treft zelf nu al de voorbereidingen op de eerste stap: het afschaffen van het chartale geldverkeer. Het afgelopen jaar heeft mijn supermarkt het aantal kassa's waar contant kan worden betaald gehalveerd om zodoende de consument te stimuleren (min of meer dwingen) te pinnen. Pinnen mag! Nee, Pinnen moet!

De tweede stap, het koppelen van de computers van banken aan die van de Belastingdienst, is natuurlijk een privacy gevoelige stap. Ongetwijfeld zullen er vele volksstammen ageren tegen de ‘enge’ gedachte dat de geldgegevens op straat komen te liggen, dat er misbruik van gemaakt kan worden. De vraag is echter of dit nu echt door de gemiddelde Nederlander zo wordt ervaren. De Griekse toestanden, waarbij de vermogende Grieken zich onttrekken aan de belastingheffing en de hardwerkende sappelende Griek de rekening gepresenteerd krijgt, zal de Nederlandse Jan Modaal ook

afwijzen. Wellicht vindt die Nederlandse Jan Modaal, die toch niets te verbergen heeft, het helemaal niet erg als zijn privacy geschonden wordt. En is Jan Modaal niet veruit de grootste meerderheid in Nederland?

De derde stap, het automatiseren van de controle vanuit het geldverkeer, is natuurlijk de ingewikkeldste en vergt dus een forse financiële investering van de overheid. Maar de preventieve werking, de angst om gepakt te worden, die de tweede stap met zich mee zal brengen zal nog jarenlang werken. De flitspaal langs de kant van de weg, waarvan men weet dat hij het continu doet, leidt ertoe dat bestuurders daar het gaspedaal niet intrappen, ook al weet men dat de politie nog niet de tijd heeft om alle beelden daarvan te verwerken.

Bovendien kan de derde stap, de geautomatiseerde controle van het betalingsverkeer gefaseerd plaatsvinden. Direct traceerbaar geldverkeer maakt excessen zichtbaar. De inkomsten en uitgaven van een bedrijf zijn direct zichtbaar voor de computers van de Belastingdienst, zodat de vergelijking met de inkomsten en de uitgaven van de aangiften direct kan plaatsvinden. En zo is het mogelijk dat telkens nieuwe controle modules worden ontwikkeld, waardoor de exacte belastingverplichtingen zijn te herleiden of zijn te controleren.

Een vierde stap zou dit nog toegankelijker moeten maken en de kosten van automatisering bij de overheid kunnen drukken: er moet één geautomatiseerde boekhoudstandaard worden ingevoerd. Het is eigenlijk van de zotte dat er zoveel boekhoudpakketten zijn. Maar die vrijheid wil ik de bedrijven niet meteen ontnemen. De overheid zou moeten eisen – als vierde stap – dat alle boekhoudpakketten een basisstandaard zouden moeten bevatten waarvan de gegevens direct de computers van de Belastingdienst zouden moeten voeden.

Ik besef mij terdege dat de lezer die is geboren in een periode waarin zijn buurtbewoners nog een beetje aan sociale controle deden, die heeft meegeemaakt dat de samenleving verindividualiseerde en anonimiseerde en die nu zijn verworven privacy als een veilige haven beschouwt, moeite zal hebben zijn anonimiteit op te geven. Maar als de anonimiteit een Griekse tragedie met zich mee gaat brengen, dan is de prijs van het opgeven van de anonimiteit toch niet te hoog?

3. Automatisering van de btw op korte termijn

De automatisering als wapen inzetten in de strijd tegen fiscale fraude heb ik al meer dan vier jaar terug bepleit waar het gaat om de btw-carrouselfraude. In essentie is de carrouselfraude ordinair en simpel: het is een eenvoudige niet afdracht van de ter zake van binnenlandse leveringen verschuldigde btw.

De fraudeur geeft gewoonweg in zijn btw-aangifte niet op wat hij verschuldigd is en voldoet deze door hem verschuldigde belasting dan ook niet. De fraude wordt goed mogelijk gemaakt doordat de fraudeur de goederen zonder btw kan aanschaffen.

De door mij voorgestane oplossing: herstel de zelfregulerende en controlewerking van de factuur door facturen van enige importantie niet langer op papier rechtstreeks door de leverancier aan zijn afnemer te laten sturen, maar de leverancier te verplichten deze digitaal via de computers van de Belastingdiensten bij de afnemer terecht te laten komen. De leverancier stuurt dus zijn factuur via de computer van de Belastingdienst naar zijn afnemer!

In de Btw-richtlijn moet opgenomen worden dat lidstaten kunnen bepalen dat afnemers niet meer aftrekgerechtigd zijn indien zij niet een digitale factuur ontvangen van (lees: via) de Belastingdienst. Papieren facturen mogen nog wel nagestuurd worden, maar kunnen geen aftrekrecht meer opleveren. Het voordeel hiervan is dat een afnemer nooit meer zal meewerken aan een carrouselfraude indien hij enkel een papieren of digitale factuur ontvangt buiten de Belastingdienst om. De Belastingdienst raakt dus direct, op het moment van de facturering, op de hoogte van de transactie. Voor de frauderende leverancier zal deze directe informatieverstrekking niet echt plezierig overkomen en dus zijn fraudeneiging ernstig verminderen.

Daarnaast moet in de Btw-richtlijn worden opgenomen dat voortaan ook op binnenlandse transacties de btw-nummers van zowel leverancier als afnemer op de (digitale) factuur moet worden geplaatst. Zonder geldig btw-nummer ontstaat een ongeldig ingebrachte factuur die door de computers van de Belastingdienst tegengehouden wordt. De factuur kan dus nooit meer zonder geldige btw-nummers verzonden worden.

Technisch gezien is de oplossing van de digitale overheidsfactuur goed haalbaar. Natuurlijk, er zal veel gevergd worden van de computersystemen en de software. Er zal een goede beveiligingsmethodiek moeten worden bedacht. Er zullen unieke codes bedacht moeten worden die ervoor zorgen dat de uniciteit van de uitgaande factuur is gewaarborgd. Maar ... 100 tot 200 miljard euro aan fraude op jaarbasis in de Europese Unie moet ons noodzaken tot een gedegen investering in deze oplossing én in dit computersysteem!

En het leukste nog: je hebt Europa hier nauwelijks voor nodig. De richtlijn moet minimaal gewijzigd worden. De uitvoering is zuiver nationaal! Nederland als fiscale ICT-innovator plaatst zich op kaart!

Inmiddels vier jaar later, een proefschrift over deze problematiek van Redmar Wolf rijker, en er is nog steeds niets gebeurt. De fraudecarroussel draait door. We slapen rustig verder en worden elk jaar naar schatting de Nederlandse schatkist ruim 200 miljoen euro armer.

4. Na automatisering een CB in plaats van een btw

Indien onze fiscale maatschappij door automatisering volledig transparant is geworden, ontstaat de vraag of ook ons btw-stelsel kan worden gemoderniseerd. De btw is (was) een uitvinding van formaat, of zoals eerder gezegd het was een huzarenstukje. Een belasting die in essentie eenvoudig is in een relatief eenvoudige maatschappij. Een belasting die de consumptie/het verbruik wil belasten. Een belasting die de consument ongemoeid laat door juist zijn leverancier de verbruiksbelasting van de consument te laten betalen.

Hoewel deze belasting heel eenvoudig is, wordt het complexe karakter ervan veroorzaakt door het aftrekrecht dat noodzakelijk is om alleen de consument te treffen en niet ook zijn leverancier. Als echter het chartale geldverkeer is afgeschaft en de fiscale maatschappij door de automatisering transparant is geworden, kan ook de btw worden vervangen door een echte consumptiebelasting (een CB). Een heffing die geheven wordt ter zake van de betaling door de consument aan zijn leverancier en die rechtstreeks geïnd wordt ter gelegenheid van het geldverkeer. Ik zeg bewust niet ‘bij de bank’, maar daar komt het wel op neer. Als een levering of dienst wordt verricht door een ondernemer aan een particuliere consument, splitst de betaling zich automatisch door honderd te storten op de bankrekening van de ondernemer en negentien op de bankrekening van de staat. Het systeem werkt met ‘bankrekeningnummers’ die de koper typeren als ‘consument’ (consumptiebelasting belast) of als ‘ondernemer’ (niet belast met consumptiebelasting). Daarbij zijn inmiddels alle bankrekeningen gekoppeld aan de ‘fiscale basisboekhouding’ die direct verwerkt worden in de computers van de Belastingdienst.

De ondernemer hoeft niet eens meer een btw-aangifte te doen omdat de CB niet bij hem wordt geheven. De ondernemer kan niet meer frauderen met de btw. Ook de consument hoeft geen aangifte te doen. De consument betaalt slechts, zoals hij nu ook betaalt voor zijn prestaties. Net als nu weet hij dat op zijn aankoop btw rust, maar hij weet niet beter. De enige controle die dan nog plaats moet vinden is bij de consument die tevens ondernemer is. Het is een controle die nu ook al moet plaatsvinden, zodat dat ook niet nieuw is. Maar door de vergaande automatisering moet ook hierin een automatische controle mogelijk zijn. De aard van bepaalde goederen en diensten lenen zich niet voor zakelijk gebruik bij bepaalde ondernemers en kunnen – tenzij

tegenbewijs geleverd wordt – geautomatiseerd van ‘belastingontheffing’ worden uitgesloten.

Alleen de bank moet alle medewerking verlenen. De splitsing van de betaling afhankelijk van het bankrekeningnummer van de betaler en de ontvanger zal moeten worden geautomatiseerd (en was al gekoppeld aan de computers van de Belastingdienst). Maar ach, tegen die tijd zijn de banken waarover het girale geldverkeer loopt inmiddels allemaal staatsbanken geworden, dan is dat probleem ook weer opgelost.

5. Sciencefiction of gewoon de onvermijdelijke toekomst

Ik ben – zo vind ik zelf – nog vrij jong, althans zo voel ik mij. Hoewel ik in de inleiding heb aangegeven dat de kans groot is dat hetgeen ik hiervoor heb geschetst niet zal uitkomen of dat ik dat niet meer zal meemaken, hoop ik er stilletjes op dat dit soort ideeën besproken zullen gaan worden. Ik hoop dat er visionairs aan het werk zijn of aan het werk gaan die de koers van de olietanker weten bij te sturen, die politici weten te overtuigen dat maatregelen nodig zijn, die inzien dat de privacy moet worden opgeheven om een Griekse tragedie te voorkomen. Natuurlijk, deze boodschap is voor een aantal van ons niet fijn om te horen. Maar eenieder weet dat het bestrijden van symptomen niet helpt en dat een ziekte bij de kern moet worden aangepakt.

Ik hoop dus dat dit niet slechts sciencefiction is maar de onvermijdelijke toekomst en dat ik ooit zal meemaken dat de btw wordt vervangen door een CB. Want ... dan weet ik dat het goed gaat of goed komt in Nederland.

Bedreigingen voor de btw?

*Prof. dr. R.N.G. van der Paardt*¹

1. Introductie

Afscheid nemen van Arthur als hoogleraar voelt als het afscheid nemen van een tijdperk. Dit tijdperk begon voor mij in september 1978, toen ik als postdoctorale student aan de Universiteit Leiden voor het eerst kennismakte met de heffing van omzetbelasting, invoerrechten en accijnzen. Deze opleiding had ik gekozen in plaats van een opleiding in de directe belasting naar aanleiding van een boeiend betoog van prof. mr. Koos Reugebrink en een bezoek aan de Douane Rotterdam compleet met vaartochtje met een douaneboot. De eerste colleges die mij de wondere wereld van de omzetbelasting lieten ontdekken werden gegeven door Koos Reugebrink met assistentie van Arthur Denie. Het leek een beetje op een tovenaarsleerling waarbij de tovenaars ingewikkelde terminologie gebruikte zoals integratieheffing die dan vervolgens door de leerling werd uitgelegd, waarbij zij aangetekend dat de verwarring daardoor soms nog wat groter werd dan hij al was. Hoe dan ook dankzij Arthur is het mij uiteindelijk gelukt deze opleiding te voltooien en een carrière te beginnen bij de Belastingdienst, het bedrijfsleven en als collega hoogleraar een aantal jaren prettig te mogen samenwerken met Arthur. Het samenwerken tijdens seminars met Arthur is altijd een groot genoegen. Je weet dat hij zich niet aan de tijd gaat houden en meestal ook onderwerpen gaat behandelen die niet specifiek voor hem zijn voorbestemd, maar met wat sturing en aanvulling wordt het altijd een uitermate gezellige bijeenkomst. De bijeenkomsten in Maastricht worden dan meestal afgerond met een lunch of een dinertje in één van de vele prachtige gelegenheden, die de meest bourgondische stad van Nederland herbergt.

Het onderwerp van mijn bijdrage aan dit liber kan dan ook over niets anders gaan dan de geliefde belasting van Arthur; de omzetbelasting ofwel btw.

¹ Hoogleraar verbruiksbelastingen aan de Faculteit der Economische Wetenschappen van de Erasmus Universiteit Rotterdam en als belastingadviseur verbonden aan Loyens & Loeff N.V.

2. Green paper

In het kader van het inventariseren hoe het met de heffing van btw staat heeft de Europese Commissie het zogenaamde green paper gelanceerd. Er zijn een dertigtal vragen geformuleerd die betrekking hebben op het functioneren van de heffing. Het is de bedoeling dat alle bij de heffing betrokken partijen, zoals overheden, bedrijfsleven, belangengroepen hierop reageren. Op het moment dat ik dit schrijf loopt de termijn waarbinnen de reacties mogen worden ontvangen, zodat er nog geen overzicht is, van de reacties uit de diverse EU-landen die, zoals aangekondigd, gepubliceerd zullen worden op de website van de Europese Commissie. De vragen suggereren dat er op een aantal terreinen mogelijkheden liggen tot wijziging c.q. aanpassing van de btw-regelgeving, maar anderzijds lijken er ook een aantal vragen een soort open deuren te zijn die ongetwijfeld leiden tot veel reacties maar niet de hoop geven dat het echt de intentie van de Commissie is, om op bepaalde terreinen aanpassingen te doen. Ik denk hierbij met name aan vragen rond de afschaffing van vrijstellingen en het uitbreiden van mogelijkheden tot toepassen van verlaagde tarieven, terwijl ook vragen over het systeem van aftrek, toepassen van verlegde heffingen in het binnenland of andere methoden om grote wijzigingen in het stelsel aan te brengen, naar mijn mening niet echt op de politieke agenda zullen komen te staan.

Waar ik in de volgende paragrafen graag bij stil wil staan is de vraag welke bedreigingen er naar mijn mening zijn die de komende periode de heffing van btw in de Europese Unie zullen bemoeilijken. Ik wil daarbij met name ingaan op de globalisering en internationalisering van de handel met name door toepassing van het internet. Ongetwijfeld zal de gedachte opkomen dat ook fraude en misbruik bedreigingen van btw-stelsel zijn maar gegeven het feit dat er over dat onderwerp al veel geschreven en gesproken is, laat ik dat onderwerp in het kader van dit artikel buiten beschouwing.

3. Globalisering en internet

Door de technologische vernieuwingen, het sneller worden van verbindingen via telefoon en internet is de wereld kleiner geworden; globalisering! Dat betekent niet alleen dat mensen makkelijker met elkaar in contact komen, berichten kunnen uitwisselen, informatie kunnen delen maar ook dat het traditionele kooppatroon verandert. Zelfs in het crisisjaar 2008 steeg het aantal transacties dat via internet werd gerealiseerd en in 2010 was er een stijging van 11% in de omzet aan internetverkopen tot in totaal ruim 8 miljard euro in Nederland. Het gevolg hiervan is niet alleen dat een aantal winkelbedrijven een heroriëntatie zal moeten maken met betrekking tot vestigingsplaatsen, waarbij kennelijk behalve op de A1-locaties er problemen zullen ontstaan bij het verhuren van winkelruimte. Daarnaast zal

moeten worden gezien in hoeverre het feit dat veel consumenten hun producten en diensten via internet bestellen en rechtstreeks thuis laten afleveren gevolgen heeft voor de afdracht van btw. Enerzijds dient te worden bedacht dat een groot deel van de producten en diensten die worden gekocht, fysiek worden afgeleverd bij de consument en veelal vanuit dezelfde lidstaat worden verzonden. In die zin is er weinig nieuws onder de zon; alleen de manier van bestellen is anders geworden maar de in een lidstaat gevestigde ondernemer levert een product of een dienst aan een in diezelfde lidstaat gevestigde consument en over die transacties zal dan btw verschuldigd zijn in het desbetreffende land. Anderzijds zal de globalisering ook tot gevolg hebben dat veel producten en diensten rechtstreeks worden besteld bij leveranciers die niet in dezelfde lidstaat zijn gevestigd. Daarbij kan dan vervolgens weer een onderscheid worden gemaakt tussen leveranciers die in een andere EU-lidstaat zijn gevestigd van waaruit de levering van goederen of diensten plaatsvindt en ondernemers die buiten de Europese Unie zijn gevestigd en van daaruit hun product of dienst aan de consument binnen de Unie leveren. In de hierna volgende paragrafen zal ik ingaan op de btw-technische gevolgen van met name de twee laatstgenoemde categorieën van transacties die ofwel binnen de Europese Unie plaatsvinden dan wel tot gevolg hebben dat producten en diensten van buiten de Unie consumenten in de Unie bereiken.

4. Goederen- en dienstentransacties binnen de Europese Unie

Bij goederen- en dienstentransacties tussen ondernemers en particulieren (B2C) lijkt erop zich weinig aan de hand. Ofwel er is btw verschuldigd in het land waar de leverancier of dienstverrichter gevestigd² is, ofwel er is btw verschuldigd in het land waar de consument is gevestigd en de consumptie van product en dienst feitelijk plaatsheeft.³

In geval van goederentransacties heeft de Europese wetgever ervoor gekozen de primaire verschuldigdheid te koppelen aan de plaats van vertrek van de goederen.⁴ Dit betekent in een B2C-transactie dat het land waar de ondernemer die de goederen levert gevestigd is btw in zijn eigen land zal moeten voldoen aan de lokale belastingautoriteit. Dit betekent dat de consument gevestigd in een ander land de btw betaalt van het land waar de leverancier is gevestigd. Dit kan uiteraard een voor- of een nadeel betekenen omdat in het land waar de leverancier gevestigd is een hoger of een lager btw-tarief kan gelden voor het betreffende product dan in het land waar de afnemer is gevestigd. Dit zou ertoe leiden dat ondernemers die veel

² Art. 44 Btw-richtlijn.

³ Art. 45 Btw-richtlijn.

⁴ Art. 32 Btw-richtlijn.

producten rechtstreeks aan consumenten verkopen en deze producten op eenvoudige wijze met name als het gaat om postorderverkopen via post- of andersoortig vervoer rechtstreeks aan de consument kunnen worden geleverd, zich vestigen in het land met het laagste btw-tarief. Op dit moment is Luxemburg een land dat nog steeds het laagst mogelijke btw-tarief hanteert van 15%. Is de consument gevestigd in een lidstaat waar een hoger btw-tarief geldt (bijv. Zweden waar op dit moment het algemene btw-tarief 25% is) dan kan dit een belastingvoordeel van 10% opleveren. Of dit voordeel toekomt aan de consument dan wel aan de leverancier hangt uiteraard af van de prijsstelling van het betreffende product.

Teneinde deze mogelijkheid te beperken is er voor wat betreft de goederenleveringen een drempel ingebouwd in die zin dat wanneer een ondernemer een omzet van meer dan 100.000 euro per jaar of meer realiseert in een ander land dan waar hij gevestigd is, geldt de zogenaamde afstandsverkoopregeling,⁵ die erop neerkomt dat er dan btw verschuldigd is in het land waar de afnemers van de producten zijn gevestigd. De desbetreffende ondernemer zal zich dan ook in die lidstaten moeten laten registreren alwaar hij deze drempelomzet overschrijdt. Op deze wijze wordt geregeld dat dergelijke grotere postorderbedrijven in ieder geval de btw verschuldigd zijn in de desbetreffende lidstaten waar de consumenten zijn gevestigd en al doende geen concurrentievoordeel meer wordt behaald ten opzichte van lokaal gevestigde bedrijven die vergelijkbare producten aanbieden. Uiteraard betekent deze regeling wel dat ondernemers die zich met postorderverkopen bezighouden in diverse lidstaten geregistreerd dienen te zijn voor de btw-heffing en derhalve ook aan fiscale- en administratieve voorschriften moeten voldaan van het desbetreffende land. Deze bedrijven kunnen ervoor kiezen om indien lidstaten ofwel een dochteronderneming op te richten in de vorm van een zelfstandige juridische entiteit, dan wel er voor kiezen een filiaal/vaste inrichting⁶ te vestigen in de betreffende landen waar men actief is en een grote omzet behaalt. Of men tot een dergelijke keuze wenst over te gaan hangt uiteraard niet alleen af van de btw-heffing en de administratieve voorwaarden die gelden, maar ook van de gevolgen van het hebben van een dochteronderneming of een vaste inrichting voor de heffing van vennootschapsbelasting in het desbetreffende land waar een dergelijke vestiging wordt gerealiseerd. In veel gevallen wordt er daarom toch voor gekozen de btw-registratie te beperken door alleen gebruik te maken van een fiscaal vertegenwoordiger, om alleen voor de btw-heffing in het betreffende land aangifte te doen en verder voor de winst- en andere belastingen buiten beeld te blijven.

⁵ Art. 34 Btw-richtlijn.

⁶ Art. 192bis Btw-richtlijn en art. 53 Verordening 5531/11, OJ 15 maart 2011, L 77/1 (inwerkingtreding per 1 juli 2011).

5. Diensten binnen de Europese Unie

Betreffen de transacties tussen ondernemers en particuliere consumenten geen goederen maar diensten, dan geldt een ander regime voor de heffing van btw. Sinds 1 januari 2010 heeft de richtlijnwetgever ervoor gekozen dat alle B2C-transacties in beginsel belast zijn in het land waar de dienstverrichter is gevestigd⁷ of waar de dienstverrichter een vaste inrichting heeft van waaruit hij de diensten verricht. Dit heeft tot gevolg dat wanneer consumenten gebruikmaken van een niet in hun eigen lidstaat gevestigde dienstverrichter zij in de regel geconfronteerd worden met btw uit de andere lidstaat in plaats van die van het land waar zij zelf wonen of gevestigd zijn. Dit kan zoals eerder aangegeven voor- of nadelen hebben voor wat betreft de toepassing van het tarief dat hoger of lager kan zijn in het land waar de dienstverrichter is gevestigd dan het land waar de consument woont.

Ook in die situatie heeft de richtlijnwetgever zich echter gerealiseerd dat verschuiving van handelstransacties naar landen met een laag btw-tarief economische consequenties kunnen hebben voor de desbetreffende lidstaten en aldus zijn er uitzonderingsregels in het leven geroepen. Zo zijn diensten met betrekking tot onroerende zaken⁸ alsook het verstrekken van accommodatie in een hotelbedrijf e.d., belast op de plaats waar de onroerende zaak is gelegen. Ook is het personenvervoer⁹ belast op de plaats waar het vervoer feitelijk plaatsvindt, naar verhouding van de afgelegde afstanden in de diverse lidstaten en is voor culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten, zoals beurzen en tentoonstellingen,¹⁰ inclusief de dienstverrichting van de organisatoren van dergelijke activiteiten, de belastingheffing gelokaliseerd op de plaats waar de activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden. Ook de plaats van restaurant- en cateringdiensten¹¹ zijn belastbaar op de plaats waar de diensten materieel worden verricht. Bij restaurant- en cateringdiensten aan boord van schepen, vliegtuigen en treinen¹² tijdens de in de EU verrichte gedeelte van het passagiersvervoer is de plaats van vertrek van het passagiersvervoer de plaats van de belastbaarheid. Ook is een uitzondering gemaakt voor de kortdurende verhuur van vervoermiddelen¹³ (ononderbroken bezit of gebruik van een vervoermiddel gedurende een periode van hoogstens dertig dagen en voor

⁷ Art. 45 Btw-richtlijn.

⁸ Art. 47 Btw-richtlijn.

⁹ Art. 48 Btw-richtlijn.

¹⁰ Art. 53 Btw-richtlijn.

¹¹ Art. 55 Btw-richtlijn.

¹² Art. 57 Btw-richtlijn.

¹³ Art. 56 Btw-richtlijn.

schepen ten hoogste negentig dagen) de plaats waar de vervoermiddelen daadwerkelijk ter beschikking worden gesteld aan de afnemer.

In het kader van de voorkoming van niet-heffing is in de Btw-richtlijn voorzien in een regeling dat telecommunicatiediensten, alsook radio- en televisieomroepdiensten die worden verricht voor andere dan ondernemers die in een andere lidstaat zijn gevestigd of hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben, belast zijn in het land van de afnemer.¹⁴ Met ingang van 1 januari 2015 zal dat gelden voor zowel dienstverleners die buiten de EU als die binnen de EU zijn gevestigd. In Nederland geldt dit thans alleen wanneer de dienstverrichter buiten de EU is gevestigd of een vaste inrichting heeft van waaruit deze de diensten verleent.¹⁵ In de praktijk komt het er derhalve op neer dat veel buiten de EU gevestigde ondernemers zich in EU-lidstaten moeten registreren om de aldaar verschuldigde btw af te dragen. Vanaf 1 januari 2015 zullen ook aanbieders van dit soort diensten die in een EU-land zijn gevestigd en aan particulieren die in ander lidstaten wonen, in het land waar de afnemer woont de btw dienen af te dragen. De veelal gebruikelijk toegepaste verlegde heffingsregeling, die toegepast kan worden bij ondernemers of andere dan ondernemers die wel als lichaam in de zin van de AWR worden aangemerkt, kan dan bij particuliere afnemers niet kan worden toegepast. Naast de formele afdracht van btw dient men ook aan de desbetreffende formaliteiten met betrekking tot de administratie en facturering van het desbetreffende land moeten worden voldaan. Daarbij moet vervolgens worden bedacht dat de betreffende regelingen tussen diverse EU-landen kunnen verschillen waardoor bijvoorbeeld een telecommunicatiedienstverrichter of een radio- en televisieomroepbedrijf die tegen betaling naar televisieprogramma's laat kijken, wanneer hij klanten werft in andere EU-landen zich zal moeten vergewissen van de toepasselijke regeling met betrekking tot de btw-heffing in die landen.

Aan de ene kant spreekt het voor zich dat wanneer je een markt in een ander land wil betreden en klanten rechtstreeks wilt benaderen het bedrijf op de hoogte moet zijn van alle regelgeving die in het desbetreffende land geldt met betrekking tot wet- en regelgeving waaronder het fiscale. Anderzijds lijkt het toch in strijd met de beoogde werking van de interne markt binnen de Europese Unie waarin er geen belemmeringen dienen te zijn voor goederen- en dienstenverkeer dat dergelijke bepalingen de ondernemers in de weg kunnen staan.

Naar mijn mening zou het derhalve aanbeveling verdienen dat de lidstaten overeenstemming bereiken over een tarief dat in alle landen gelijk is dan wel

¹⁴ Art. 59bis Btw-richtlijn.

¹⁵ Art. 6j Wet OB 1968.

slechts een zeer kleine bandbreedte vertoont en vervolgens de toepasselijke verlaagde tarieven zouden worden afgeschaft, dan wel dat ook deze verlaagde tarieven in alle EU-lidstaten op hetzelfde niveau liggen dan wel een zeer kleine bandbreedte hebben. Vervolgens dienen de regels volstrekt uniform te worden toegepast voor wat betreft diensten die op eenvoudige wijze vanuit een andere lidstaat kunnen worden verricht. In een dergelijk systeem zou het mogelijk zijn om voortaan alle diensten die door een in een lidstaat gevestigde ondernemer worden verricht, te belasten in zijn eigen vestigingsland ongeacht of de afnemers van die diensten zijn gevestigd in dat land ofwel een willekeurige andere EU-lidstaat. Vanwege het ontbreken van een tariefsverschil dan wel een zeer marginaal verschil is de verstorende werking daarvan niet dan wel in zeer beperkte mate aanwezig, zodat het systeem waarbij toch veel diensten worden gelokaliseerd op de plaats waar de consument is gevestigd dan wel het per 1 januari 2015 in te voeren systeem van heffing op de plaats van het gebruik of de exploitatie van de dienst, kan worden afgeschaft c.q. niet hoeft te worden ingevoerd.

6. Levering van goederen van buiten de EU

De toepassing van het bestemmingslandbeginsel brengt mee dat een heffing van btw in een binnenland wordt aangevuld met een heffing van btw bij invoer van goederen die vanuit niet-EU-landen worden binnengebracht. In de Europese btw is daarbij aansluiting gezocht bij de Douanewetgeving en zal in de regel tezamen met aangifte ten invoer¹⁶ voor de vaststelling van de douanerechten (en eventuele accijnzen) er ook een heffing van btw plaatsvinden. In geval van een particuliere afnemer van de goederen geldt daarbij geen verleggingsregeling zodat degene die de goederen invoert de btw zal moeten voldoen en zal dienen door te berekenen aan degene die opdracht heeft gegeven tot de invoer. Dit laatste kan uiteraard de verzender zijn die buiten de EU is gevestigd als deze met zijn in de EU gevestigde consument heeft afgesproken dat deze de goederen inclusief kosten en belastingen thuisbezorgd krijgt. Echter ingeval er een andere leveringsvoorwaarde geldt en de particuliere consument zorg dient te dragen voor de invoer en vervoer tot op de plaats van bestemming, zal degene die de invoer verzorgt (meestal de vervoerder of douane-expediteur dan wel de locale postautoriteit) de verschuldigde heffingen bij invoer waaronder de btw in rekening brengen aan de particuliere consument. In de regel zal dan degene die het pakje bij de consument aflevert dit niet eerder doen dan dat deze een betaling heeft ontvangen van de verschuldigde heffingen bij invoer alsook de eventuele kosten van vervoer tot aan huis.

¹⁶ Art. 19 jo. 22 Wet OB 1968.

Om praktische redenen heeft de wetgever er echter voor gekozen om, zowel voor de invoerrechten als voor de btw, goederen met een relatief geringe waarde buiten de heffing te laten.¹⁷ Voor de heffing van invoerrecht geldt daarvoor een waarde van 150 euro terwijl voor de btw (nog steeds) de grens van 22 euro van toepassing is. Dit betekent derhalve dat via het internet bestelde goederen met een relatief geringe waarde, zoals boeken, cd's, dvd's, feitelijk zonder heffing van invoerrecht en btw de consument bereiken, omdat gebruikgemaakt wordt van deze goederen met geringe waarderegeling. De achtergrond van deze regeling is uiteraard dat de behandelingskosten alsook de kosten die de douane zich moet getroosten om tot heffing over te gaan, in de regel hoger zijn dan de bedragen aan invoerrecht en btw die binnengehaald worden. Dat deze regeling ook geldt in geval van groepagezendingen, zodat er tegelijkertijd een hele vrachtlading met pakketjes bestemd voor diverse verschillende consumenten bij invoer worden ingeklaard, blijkt uit de zaak ECS Media,¹⁸ waarbij consumenten in verschillende EU-landen pakketjes bestelden en op eigen naam en kosten lieten verzenden vanuit Zwitserland naar de betreffende plaats van bestemming in de EU-landen. Aldus is een zeker lek in de heffing van btw aan de orde hetgeen met name voor binnenlandse leveranciers van dergelijke producten met een geringe waarde een concurrentievervalsing zou kunnen betekenen. Het is immers voor de consument even eenvoudig een cd te bestellen bij een leverancier in Nederland of Duitsland dan dat de consument dezelfde cd bestelt bij een leverancier die gevestigd is in Zwitserland of de Verenigde Staten. Het btw-voordeel zou in dat laatste geval echter voor een (groot) deel teniet kunnen worden gedaan door de hoogte van de verzendkosten.

7. Dienstverleners buiten de EU

Dienstverrichters die buiten de EU zijn gevestigd en hun particuliere klanten binnen de EU vinden doordat deze via internet hun bestellingen plaatsen, zullen in een aantal gevallen wel en in een aantal gevallen niet geconfronteerd worden met btw-verplichtingen in de diverse EU-lidstaten waar hun klanten wonen. De algemene regel is zoals eerder aangegeven dat de belastbaarheid voor de btw gekoppeld is aan de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd of eventueel een vaste inrichting heeft van waaruit hij de diensten verleent¹⁹ ongeacht waar de afnemer/particuliere consument is gevestigd. Zoals in onderdeel 4 is aangegeven zijn er diverse uitzonderingen voor diensten die specifiek samenhangen met onroerend goed, beurzen en tentoonstellingen e.d., waarbij de plaats van belastbaarheid verschuift naar de locatie waar de specifieke dienst betrekking op heeft. Een bijzondere

¹⁷ Art. 23 Verordening (EG) 1186/2009 en art. 27 Verordening (EEG) nr. 3357/91.

¹⁸ HvJ EG 2 juli 2009, nr. C-7/08 (ECS Media), V-N 2009/39.20.

¹⁹ Art. 45 Btw-richtlijn.

regeling is in het leven geroepen voor elektronische diensten. Deze diensten worden geacht belastbaar te zijn in de lidstaat waar de afnemer/particuliere consument zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, ingeval de ondernemer die de diensten aanbiedt niet binnen de Europese Unie is gevestigd of daarover een vaste inrichting beschikt van waaruit de dienst wordt verricht. Wat onder elektronische diensten wordt verstaan is in een bijlage bij de Btw-richtlijn uitgewerkt en nader toegelicht in de Verordening 5531/11²⁰ die per 1 juli 2011 in werking treedt.

In ieder geval is aangegeven dat het feit dat de dienstverrichter en de afnemer langs elektronische weg berichten uitwisselen niet betekent dat het gaat om een elektronische dienst in de zin van deze bepaling. Waar het wel om gaat blijkt uit genoemde bijlage en genoemde verordening, waarin is aangegeven dat onder meer het leveren en onderbrengen van website, het onderhoud op afstand van programma's en uitrusting, levering van software, levering van beelden, muziek en films alsook onderwijs op afstand onder genoemde elektronische diensten worden begrepen. Daarbij zij voorts aangegeven dat het hier om een indicatieve lijst gaat zodat de lidstaten daar verder invulling aan kunnen geven hetgeen uiteraard weer kan leiden tot verschillen in interpretatie, waarin in de genoemde verordening echter weer sturing aan wordt gegeven.

Opvallend is dat onder deze regeling niet is begrepen de dienstverlening door reisorganisatoren. Deze reisorganisatoren worden in de Europese Unie belast over hun marge die zij behalen bij het samenstellen van een reis voor particuliere consumenten. Daarbij is het uitgangspunt dat in de lidstaat waar deze reisorganisator gevestigd is, dan wel een vaste inrichting heeft, btw verschuldigd is over de marge die hij behaalt op zijn activiteiten.²¹ Daarbij wordt aan de ene kant gekeken naar omzet die wordt behaald bij het verkopen van de reizen terwijl aan de andere kant in aftrek mogen worden gebracht alle inkoopkosten die rechtstreeks verband houden met de aangeboden reisdiensten. In de praktijk komt het echter veelvuldig voor dat buiten de EU gevestigde reisorganisatoren ook dergelijke reispakketten aanbieden aan particulieren binnen de Europese Unie en wel ook voor bestemmingen die in de Europese Unie zijn gelegen. In dat laatste geval zou een binnen de EU gevestigde reisorganisator btw over de marge moeten afdragen terwijl een buiten de EU gevestigde reisorganisator dat in beginsel niet hoeft te doen (daargelaten de belastingheffing die in het land van toepassing is, waar hij is gevestigd). Een potentiële mogelijkheid om aan btw-heffing te ontkomen, derhalve.

²⁰ Art. 7 Verordening 5531/11, OJ 15 maart 2011, L 77/1.

²¹ Art. 308 Btw-richtlijn.

8. Risico van een onbedoeld heffingslek

Het zal er in de praktijk veelal op neerkomen dat het afhangt van de wil en de eventuele andere regelgeving die van toepassing is op een ondernemer of deze zal voldoen aan de verplichtingen die worden opgelegd op grond van de Btw-richtlijn met betrekking tot de afdracht van btw in landen waar elektronische diensten aan daar woonachtige particulieren worden verleend. In de regel zullen de grote beursgenoteerde ondernemingen, al dan niet vanwege hun boekhoudverplichtingen of andersoortige regelgeving in het land van vestiging, ook gehouden zijn te voldoen aan de geldende fiscale regelingen in alle landen waar zaken worden gedaan. In dat verband zullen de grote ondernemingen dan ook aan hun heffingsverplichtingen in de Europese Unie voor wat betreft de btw op elektronische diensten voldoen, naar ik aanneem.

Wanneer het echter gaat om kleinere organisaties die over de hele wereld gelokaliseerd kunnen zijn en die van daaruit muziek, films en andere op elektronische wijze te leveren producten verkopen aan particuliere gebruikers in de EU, is het maar de vraag of het met de btw-heffing goed komt. Enerzijds zou je daarvan kunnen zeggen dat het veelal gaat om betrekkelijk geringe bedragen die zullen worden betaald voor dit soort producten, zodat als geheel het heffingslek beperkt zou kunnen zijn. De vraag is echter hoe het zit met de omvang van dergelijke transacties EU breed. Gaat het om enkele miljoenen, enkele tientallen miljoenen of zal dat wellicht in de toekomst doorstijgen naar nog grotere bedragen? Het potentiële heffingslek is dan niet meer te bagatelliseren.

9. Toekomst

Men hoeft geen helderziende te zijn om te veronderstellen dat de technologische ontwikkeling in rap tempo zal voortschrijden en de globalisering zal voortzetten. Het gevolg hiervan is onvermijdelijk dat consumenten producten en diensten uit de hele wereld kunnen betrekken waarbij veelal een fysieke overdracht of invoer niet meer aan de orde zal zijn. Ook zal de omzet daarvan enorm kunnen toenemen zodat het belang, ook het fiscale belang, daarvan niet te onderschatten zal zijn. De wetgever heeft, zoals hiervoor is aangegeven, de nodige voorzieningen opgenomen om er voor te zorgen dat er zo veel mogelijk aangesloten wordt bij een btw-heffing in het land waar de consument woont dan wel zijn product of dienst consumeert. Of deze regelgeving als zodanig afdoende is, voldoende wordt nageleefd of ook effectief gecontroleerd kan worden, is de vraag.

Zolang de hoogte van de bedragen en de volumes beperkt blijven valt er te leven met een dergelijk lek net zoals het lek dat er nu is met betrekking tot

de invoer van goederen met een geringe waarde van buiten de EU. Maar ingeval de omvang ervan niet meer te marginaliseren is zal de wetgever zich opnieuw moeten beraden over de wijze waarop heffing van btw plaats kan vinden ten aanzien van dergelijke producten en diensten. Daarbij gaat het uiteraard niet alleen om inkomsten aan btw-heffing voor de diverse lidstaten maar ook om de concurrentieverstorende werking die uit kan gaan van aanbieders met name van buiten de EU die niet aan hun verplichtingen voldoen dan wel buiten de heffing blijven op grond van de wettelijke regels en binnen de EU gevestigde ondernemers die diezelfde producten en diensten aanbieden en wel btw zullen moeten afdragen in hun lidstaat van vestiging dan wel de lidstaat waar de particuliere consument woont.

Btw heffen in een dynamische wereld blijft aanpassingen vergen, alsook oplettendheid vragen van de fiscale autoriteiten om het uiteindelijke doel van de btw-heffing te handhaven. Een robuuste heffing met een brede grondslag en een groot fiscaal bereik op producten en diensten die consumptief worden gebruikt; wat dat betreft is er, sinds de aanvang van Arthurs loopbaan, niets nieuws onder de ‘Europese’ zon.

The concept of a ‘taxable person resident abroad’

*Prof. dr. R.G. Prokisch*¹

It is rather seldom that an international tax scholar, whose daily work is income taxation and tax treaties, writes about Value Added Tax and this for good reasons. The concepts of both tax systems are rather different and the risk to get lost in the jungle of VAT-rules and principles is high. But Arthur Denie always told us that there should be some conformity between the different fields of tax law and he always tried to put his so much beloved VAT into a broader context. The following short article tries to contribute a little bit to his ideas.

1. Introduction

Article 21(1) of the Council Directive 77/388/EEC as amended by Council Directive 2000/65/EEC determines the person who is liable to pay the value added tax if a person is a resident abroad. As a general rule, the person that is carrying on the transaction is subject to tax. If, however, the supplying person is not a resident of the Member State in which the good is delivered or the service rendered, Member States may provide that the person liable for the payment of VAT is the person to whom the goods or services are supplied. Germany has implemented those provisions in § 13b UStG and especially in its subparagraph 7.

Articles 194(1) and 196 of the Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax use a slightly different wording. They are not referring to residency but to the establishment of the taxpayer and thus make it clearer that the place of the economic activity of the taxpayer should be crucial. However, the German legislator has not reacted on this change yet.

The exception from the general rule is subject to the condition that the supplier is a taxable person resident abroad. At first sight, this seems rather simple to determine. A person resident abroad will certainly be any entrepreneur who has neither his home, seat, effective place of management, or a branch in the member state in which the recipient of the supply is resident. However, there may be cases in which it is unclear whether

¹ Professor of International Tax Law, Maastricht University.

the supplier is a resident of the other Member State, or in which the supplier is a dual resident person, or in which the foreign supplier has a domestic identification number.

One of those cases, the German Bundesfinanzhof was recently required to decide but referred the case to the EU Court of Justice (Case no. C-421/10 (Stoppelkamp)). For purpose of this article, I would like to take a closer look at the circumstances and the preliminary results of the court's judgment.

2. The facts of the BFH's judgement of 30 June 2010²

The case was brought to the courts by the liquidator of the property of a person named HR. The parties were arguing on the issue whether HR was liable to VAT in respect of services provided by him or whether the recipients of the services resident in Germany were the taxable persons during the tax year 2002.

HR carried on his business activity of hiring out specialized personnel to the transport business in Austria. His clients were mainly residents of Germany. Until 1 July 2002 he had a home available in Germany but moved the same day to Austria. However, also after his emigration he frequently stayed in Germany with his spouse. Thus, the German tax authorities still considered him resident in Germany. In Austria, he received a VAT identification number and when providing services he stated in his bills that 'taxable person is the recipient of the service in accordance with § 13b UStG'.

In practice, German entrepreneurs who receive services from a business abroad and have doubts whether the conditions for a switch of the tax liability are met may ask the supplier of the services to provide a certificate issued by the competent tax office that he is a German resident. In such case, the recipient of the services will not be liable to VAT even if it appears later that the supplier was a foreign resident.

The German tax authorities were of the opinion that HR could not be considered a taxable person resident abroad since he had his private home in Germany, and therefore subjected HR to VAT assuming that he was the taxable person.

3. The legal issues

According to the tax court of first instance the action was well founded. In particular, the court argued that the administrative seat of a business was

² Case No. XI R 5/08; published in IStR 2010, 737.

decisive and that a deviating private residence was irrelevant if a separate administrative seat of the business existed. The problem is that the decision seems not to be consistent with domestic law. According to § 13a(1) no.1 UStG1999 the entrepreneur is liable to tax if the transaction is carried on in Germany. In case of hiring out of labor the service is provided at the place where the recipient of the service is carrying on his business. Since HR provided his services to German clients the transactions were liable to German VAT. Pursuant to § 13b(2) UStG 1999 the recipient is the taxpayer if the supplier of the service was a person resident abroad. According to § 13b(4) UStG1999 a person is resident abroad if he has neither his domicile, seat, place of management or a branch in Germany. This provision is aimed to implement article 21 VAT Directive into domestic law. As HR had his private home in Germany, he cannot be considered a person resident abroad. Consequently, he was the relevant taxpayer.

The question arises whether Germany has implemented the VAT Directive in a correct way. Slightly deviating from German law, article 21(1)(b) VAT Directive determines the recipient of the service being the relevant taxpayer if the service is provided by a person that is a resident abroad. With other words German law requires the examination whether the person in question is a German resident while the directive demands a test whether the person is a foreign resident. These different approaches may lead to different results. Under German law, the tax authorities will not consider the fact that a person is (also) located abroad. Under European secondary law, the fact that a person is a resident of Germany should not be relevant as long as his business is located abroad.

Unfortunately, article 21 VAT Directive does not contain a definition of the term ‘taxpayer resident abroad’. On the other hand, it seems to be evident that article 9 VAT Directive could help in order to concretize the concept although it could be argued that this provision should be irrelevant because of systematical reasons. Article 9 VAT Directive determines the place of supply in respect of services: the place ‘shall be deemed to be the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment’. If such a place of business or fixed establishment does not exist, the taxpayer’s residence or habitual abode should be decisive. Consequently, the individual’s home is relevant only if he does not dispose on a business establishment.

Similar, article 1 of the Eighth Council Directive 79/1072/EEC of 6 December 1979 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in the territory of the country – stipulates that for ‘the purposes of this Directive, “a taxable person not established in

the territory of the country” shall mean a person as referred to in Article 4(1) of Directive 77/388/EEC who, during the period referred to in the first and second sentences of the first subparagraph of Article 7(1), has had in that country neither the seat of his economic activity, nor a fixed establishment from which business transactions are effected, nor, if no such seat or fixed establishment exists, his domicile or normal place of residence’. Article 1 of the Thirteenth Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory – regulates the issue along the same lines.

Interesting in this context is a ruling of the ECJ on the issue of the application of the special exemption scheme for small businesses.³ The claimant, a German resident, owned an apartment in Austria which she let at a monthly rent. The court does not consider the letting of immovable property an ‘establishment’ in Austria. Rather, it appears that the court requires a certain degree of permanent presence of the taxpayer and/or his personnel. In general, it seems that the court concludes that every taxable person can only have one single place of ‘establishment’ for the purposes of the small business exemption. The question arises whether this presumption can be generalized or should be limited to article 283 Directive 2006/112/EC. The latter makes sense if we consider that otherwise the taxpayer could benefit from small business exceptions in several countries. On the other hand, a term should always be understood equally in a certain tax system as long as there are no strong indications for the need of different interpretations.

Another question arises in respect of the EU treaty freedom to provide services (article 56 TFEU). The German implementation of the EU directives could be in breach of this freedom as the understanding of ‘establishment’ implies a restriction of the freedom.

4. The income tax perspective

From an income tax perspective, the cases of persons carrying on a business appear easier to solve. Even if the taxpayer is considered a resident of Germany he would have a permanent establishment in Austria. According to article 7 of the OECD Model Austria would have the right to tax in respect of income that is attributable to the permanent establishment. As a rule, Germany will be prepared to exempt the income from German taxation.

³ EU CJ of 26 October 2010, Case No. C-97/09 (Ingrid Schmelz v Finanzamt Waldviertel); for details see Englisch, VAT Weir, The ECJ ruling in Schmelz, British Tax Review 2011, forthcoming.

It is particularly important in this context that the permanent establishment is considered to be a separate enterprise. This implies first that it should have separate accounting and second that internal transactions will be treated as if they were made between independent parties. Although the permanent establishment is still a dependent part of the taxpayer it is – for income tax purposes – treated as a separate body.

If the person in question is a dual resident of both countries involved tax treaties will solve the issue of determining the state of residence for treaty purposes. Tax treaties contain a so-called tie-breaker-rule that solves the dual resident issue. Article 4(2) of the OECD Model's most relevant criterion for the residence test is the centre of vital interests of the taxpayer. Consequently, also tax treaty law only acknowledges one place that is decisive for the application of the treaty.

5. Conclusions

When it comes to an interpretation of the concept 'taxable person resident abroad' as contained in article 21 VAT Directive it may be necessary to make a choice between two different places of residency or economical activity. In cases of doubt the case law of the ECJ and the new wording of the Directive – but also income tax law considerations – show that there should be only one place that is relevant for the identification of the taxpayer. If there is a conflict between the personal home of the taxpayer and the place of his economic activity the latter should be decisive.

Naar een betere oplossing voor de samenloopproblematiek

Mr. J.T. Sanders¹

*Plus ne suis ce que j'ai été,
Et plus ne saurais jamais l'être.
Mon beau printemps et mon été,
Ont fait le saut par la fenêtre.
Arthur, tu as été mon maître,
Je t'ai servi sur tous les Dieux.
Ah si je pouvais deux fois naître,
Comme je te servirais mieux!*²

Onwennig, onafwendbaar, onwezenlijk en onwenselijk: Arthur ruimt na meer dan 35 jaren mijn btw-blikveld. Herinneringen aan de onnavolgbare Limburgse leermeester te Leiden signeren sierend mijn startend speelveld. Het sneller schakelen dan spreken en het rapper redeneren dan passend bij mijn beperkte bevattingsvermogen, bepalen blijvend mijn bleke belastingbeeld. Geen gedegen gedurfde gastcolleges meer te Amsterdam over 'viespeuken'. Och kon het lijden keren, kon het lijden het leven meer keren te leiden. Merci, Maastrichter meester, merci!

Gevraagd een kort opstel te schrijven, passend binnen het thema 'De toekomst van de btw', wil ik enkele opmerkingen maken over de samenloop van overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Meer specifiek bespreek ik kort de vrijstelling van art. 15 lid 1 aanhef en onder a Wet BRV. Om maar meteen met de deur in huis te vallen: de wijze waarop deze vrijstelling is vormgegeven heeft geen toekomst en moet zo snel mogelijk worden veranderd.

1. Wat is mis met de vormgeving?

Het onderwerp van mijn opstel betreft de samenloop van de heffing van overdrachtsbelasting en omzetbelasting hier te lande bij transacties met onroerende zaken. Met het opschrijven van 'onroerende zaken' ligt meteen de kern van het probleem bloot. De Wet op belastingen van rechtsverkeer, de formeel-juridische grondslag voor de heffing hier te lande van de als belasting van rechtsverkeer te boek staande overdrachtsbelasting, kent van

¹ Vicepresident in het Gerechtshof 's-Gravenhage.

² Naar Clément Marot 1496-1544.

oudsher een nationaal, civielrechtelijk begrippenapparaat. Uitleg van de wettelijke bepalingen zal dan in de eerste plaats verlopen over de gebaande nationaal civielrechtelijke paden. De heffing hier te lande van omzetbelasting of belasting over de toegevoegde waarde – vaak afgekort als ‘btw’ –, een Europeesrechtelijke of communautaire, geharmoniseerde verbruiksbelasting, is gegrond op de bepalingen van de Wet op de omzetbelasting 1968, welke wet als resultaat van implementatie van de Europese regelgeving, communautaire begrippen hanteert. Uitleg van die rechtsregels zal moeten geschieden vanuit een Europeesrechtelijk perspectief. Bij de uitleg van de bepalingen op het gebied van de omzetbelasting bestaat de mogelijkheid of de plicht voor de nationale rechters bij onzekerheid omtrent de interpretatie zogenoemde prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie te Luxemburg. Deze procesmethodiek of rechtsgang komt ook voor de heffing van overdrachtsbelasting in beeld op het moment, dat de in een nationaal geschil aangezochte rechter wordt geconfronteerd met voor hem onduidelijke communautaire rechtsregels of interpretatieproblemen, bijvoorbeeld omdat hij uitleg moet geven aan in de Wet op belastingen van rechtsverkeer neergelegde omzetbelastingbegrippen ter bepaling van de vrijstelling van overdrachtsbelasting. Zo kan het gebeuren, dat bij een geschil over de heffing van een strikt nationale belasting als de overdrachtsbelasting om die reden prejudiciële vragen worden gesteld.

De nationale wetgever heeft in art. 15 lid 1 aanhef en onder a Wet BRV een bepaling opgenomen in de vorm van een vrijstelling, inhoudende de terugtreding onder voorwaarden in bepaalde gevallen van de heffing van overdrachtsbelasting. De exacte ratio van deze bepaling is schimmig. De wetgever vermeldt in de ontstaansgeschiedenis enkel dat deze vrijstelling niet geldt, indien het gebruikt onroerend goed betreft en de omzetbelasting door de koper op de voet van art. 15 Wet OB 1968 in aftrek kan worden gebracht. Uit de parlementaire geschiedenis haal ik verder dat worden genoemd de verstoring van concurrentieverhoudingen en de voorkoming van dubbele heffing in het geval dat de koper geen aftrek van omzetbelasting heeft. Deze bepaling is dus gegoten in de vorm van een wettelijke vrijstelling. Voor de toepassing van deze vrijstelling moet aan bepaalde, in de wettelijke bepaling opgenomen, voorwaarden worden voldaan. Deze voorwaarden raken voor het grootste deel rechtstreeks de heffing van omzetbelasting. Het verschillend karakter van beide heffingen, de niet gelijke invalshoeken en het dientengevolge afwijkende begrippenapparaat van beide heffingswetten leiden bij strikte uitleg van deze begrippen in veel gevallen voor belastingplichtigen tot een wettelijke onmogelijkheid de vrijstelling van overdrachtsbelasting te genieten. In dit opstel leg ik in de eerste plaats deze verschillen bloot bij de gedwongen samenloop van beide heffingen bij de overgang van in Nederland gelegen onroerende zaken. Mogelijk is, dat de ‘ingebakken’ verschillen worden hersteld door rechterlijk activisme, door reacties van de

wetgever op hem onwelgevallige jurisprudentie of door beleid van de uitvoerder van deze regelgeving. De vraag is of dat voldoende is.

2. Karakter van beide heffingen

Bij samenloop van de twee heffingen zal ik voor een beter begrip het karakter van de twee belastingen aangegeven. Het karakter van een belasting bepaalt of kleurt de inhoud en de betekenis alsmede de toepassing van de essentiële juridische begrippen. De vier wezenlijke kenmerken van de Europese btw zijn: 1. de belasting is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; 2. het bedrag is evenredig aan de prijs, die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; 3. de heffing vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat voorafging; 4. de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het proces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt.

Het karakter van een nationale heffing als de overdrachtsbelasting kan worden omschreven als een eenmalige objectieve heffing van een verkeersbelasting ter zake van de verkrijging van onroerende zaken in Nederland. Het enkel verrichten van de te treffen rechtshandeling is voldoende tot heffing van belasting te komen.

Met deze weergave van de kenmerken van beide heffingen is direct gegeven dat de Nederlandse overdrachtsbelasting geen Europese btw is en dat het hier te lande heffen van deze overdrachtsbelasting niet in strijd komt met het bepaalde in art. 401 Richtlijn 2006/112/EG. Het zal duidelijk zijn, dat heffing van overdrachtsbelasting ter zake van verkrijgingen van in Nederland gesitueerde onroerende zaken geen aanleiding is tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding. Beide belastingen kunnen dus in dat perspectief heel wel tegelijkertijd bestaan. Met deze weergave is voorts de belangrijkste oorzaak van de problematiek opgespoord.

3. De samenloopvrijstelling

Hoewel in de Wet op belastingen van rechtsverkeer op meer plaatsen een verbinding wordt gelegd naar diverse bepalingen uit de Wet op de omzetbelasting 1968, beperk ik mij thans tot de bepaling die in de fiscale wandelgangen de samenloopvrijstelling heet. Art. 15 lid 1 aanhef en onder a Wet BRV luidt met ingang van 31 maart 1995, te 18.00 uur:

‘Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden is van de belasting vrijgesteld de verkrijging: a. krachtens een levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet op de omzetbelasting 1968 of een dienst als bedoeld in artikel 11, eerste lid onderdeel b, slotalinea, van die wet ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen’.

De oorspronkelijke tekst bedoelde te bereiken dat btw wordt geheven in – kort gezegd – de bouw- en handelsfase en dat overdrachtsbelasting wordt geheven in de – wat ik noem – de gebruiksfase. De tekst is evenwel in de loop der tijd verworpen tot een resultante van enerzijds een beoogde dam tegen in de rechtspraak tot stand gekomen, de wetgever onwelgevallige, ontwikkelingen en van, anderzijds, de wens van de wetgever constructies in de heffing van btw tegen te gaan of te voorkomen. De tekst wijkt dus af van de geldende tekst bij de inwerkingtreding op 1 januari 1972 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Het zal duidelijk zijn en maakt de zaak gecompliceerder, dat de ‘oude’ tekst is afgestemd op de destijds geldende, wezenlijk andere, regeling in de Wet op de omzetbelasting 1968 op het gebied van het onroerend goed. Ik laat dat hier rusten. Ook onthoud ik mij hier van een oordeel over de door de wetgever gekozen aanpak belasting besparende structuren in de btw te bestrijden met (straf)bepalingen in een heffingswet die een geheel andere belasting regelt.

De strekking van de samenloopbepaling is dat, wanneer aan genoemde voorwaarden is voldaan, de overdrachtsbelasting terugtreedt. De verkrijger van de betrokken onroerende zaak hier te lande heeft dan recht op een vrijstelling van overdrachtsbelasting. De exacte ratio van de bepaling is, mede door de beschreven gang van zaken, thans moeilijk te achterhalen. De wetgever vermeldt ter begeleiding van de geformuleerde wettekst in algemene bewoordingen, dat deze vrijstelling niet geldt, indien het gebruikt onroerend goed betreft en de btw door de koper op de voet van art. 15 Wet OB 1968 in aftrek kan worden gebracht. Uit de parlementaire geschiedenis maak ik verder op, dat een rol spelen de verstoring van concurrentieverhoudingen alsmede de voorkoming van dubbele heffing in het geval, dat de koper geen aftrek van voorbelasting heeft. Kortom, de bedoeling van deze regeling beweegt in meer richtingen. Algemeen, dat wil zeggen in de praktijk, worden deze woorden wel aldus uitgelegd, dat het de bedoeling is dat in de ‘bouw- en handelsfase’ btw wordt geheven, terwijl in de verdere fase, de zo te noemen ‘gebruiksfase’, de btw, behoudens aftrekperikelen, wijkt en overdrachtsbelasting wordt geheven. De door de wetgever in de parlementaire geschiedenis gegeven tekstuele handreikingen worden in de

rechtspraak opgepakt. Voor de Hoge Raad bestaan kennelijk weinig problemen rond de in mijn ogen verwarrende schimmigheid van de 'ratio' van deze vrijstellingsbepaling.

4. Verkrijging versus levering

De samenloopbepaling combineert in de eerste plaats twee verschillende juridische begrippen, te weten 'verkrijging' en 'levering'. In de bepalingen van de btw is ter toetsing of een transactie kwalificeert als 'levering' het dragende criterium, dat de afnemer de macht als eigenaar over het goed te beschikken wordt overgedragen of verkrijgt. Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie te Luxemburg volgt dat 'levering' een communautair begrip is, waarvan de inhoud niet naar het nationale civiele recht wordt bepaald. Deze communautaire invulling van het begrip 'levering' moet bij de toepassing van de samenloopbepaling worden gehouden tegen de nationaal zakenrechtelijke invulling, waar het de juridische verkrijging betreft en de nationaal verbintenisrechtelijke kwalificatie, waar het de economische verkrijging betreft. Wanneer ik de invulling en uitleg van het begrip 'levering' leg langs de lat van het begrip 'verkrijging', moet ik constateren, dat deze begrippen beslist niet synoniem zijn. Dit betekent, dat voor de toepassing van de vrijstelling van art. 15 lid 1 aanhef en onder a Wet BRV op een als verkrijging in de zin van de overdrachtsbelasting gekwalificeerde transactie van een onroerende zaak, belastingplichtigen zich zien geplaatst voor de ondankbare, of liever schier onmogelijke taak deze transactie te passen binnen de voorwaarden van de vrijstelling aan de hand van een niet identiek wettelijke systematiek alsmede intrinsiek verschillende criteria.

5. Onroerende zaken en onroerende goederen

De samenloopbepaling ziet, zoals gezegd, op twee rechtsfiguren, te weten de juridische en de economische verkrijging als bedoeld in art. 2 Wet BRV van een onroerende zaak hier te lande en de levering in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 door een ondernemer van een in Nederland gesitueerd onroerend goed. Voor de invulling en de uitleg van het begrip 'onroerende zaak' wordt aangesloten bij de nationaal civielrechtelijke classificatie. Dat wil zeggen, dat langs de systematische lijnen en de criteria van het Burgerlijk Wetboek in een specifiek geval wordt bepaald of sprake is van een dergelijke zaak. Dit geldt gelijkelijk voor de invulling van 'zaak' en de kwalificatie 'onroerend'. Naast de criteria uit het Burgerlijk Wetboek gelden de vier door de Hoge Raad in het zogenoemde Portacabin-arrest ontwikkelde en in de jurisprudentie nadien genuanceerde toetsingselementen als leidraad. Deze nationaal civielrechtelijke criteria gelden evenwel niet met betrekking tot de heffing van btw. Het begrip 'goed' is in de btw gedefinieerd

en kent een afwijkende invulling van die naar het nationale civiele recht. In de jurisprudentie van het Hof van Justitie te Luxemburg zijn voorts voor de heffing van btw de criteria of aanknopingspunten gegeven ter vaststelling in een specifieke situatie of een goed ‘onroerend’ is. Dit betekent, dat voor de toepassing van de samenloopbepaling op een als verkrijging in de zin van de overdrachtsbelasting gekwalificeerde transactie van een onroerende zaak, belastingplichtigen zich wederom zien geplaatst voor de ondankbare taak deze transactie te passen binnen de voorwaarden van de vrijstelling aan de hand van een niet identiek wettelijke systematiek alsmede intrinsiek verschillende criteria. Het behoeft geen betoog, dat het gevaar groot is, dat belastingplichtigen dat niet lukt en dat zij het risico lopen de vrijstelling te missen, terwijl in het licht van het doel en de strekking van de regeling een vrijstelling op zijn plaats is.

6. De levering in de zin van art. 11 lid 1 aanhef en onder a 1°
Wet OB 1968

Enkel de levering van onroerend goed in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 komt in beeld, die van rechtswege is belast. Het betreft de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein. Dit element sluit aan bij de ‘ratio’ van de vrijstelling voor de heffing van overdrachtsbelasting ingevolge de samenloopbepaling. Volgens de rechtspraak van de Hoge Raad moet dan het geleverde onroerend goed ‘voor de markt’ zijn gebouwd. Op ‘nieuw’ onroerend goed is het leggen van een heffing van btw vanuit het perspectief van een algemene verbruiksbelasting een juiste zaak. Het bepaalde in art. 11 lid 1 aanhef en onder a 1° Wet OB 1968 bestrijkt evenwel een ruimer terrein dan enkel dat van de levering van een onroerend goed, dat in de zin van de btw ‘voor de markt’ is gebouwd. De in dat artikel genoemde leveringen van onroerende goederen zijn namelijk van de vrijstelling uitgezonderd, zolang deze plaatshebben ‘vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming’. Bij het in dit verband wezenlijke criterium ‘eerste ingebruikneming’ van een onroerend goed moet worden gedacht aan de (eerste) feitelijke ingebruikneming overeenkomstig de bestemming van het goed. Hoewel de levering na (eerste) ingebruikneming en vóór het verstrijken van de termijn van twee jaren van rechtswege aan de heffing van btw is onderworpen, is de verkrijging van die onroerende zaak enkel vrijgesteld van de heffing van overdrachtsbelasting in het geval, dat de afnemer (doorgaans is dat de verkrijger) in het geheel geen aftrek van de ter zake van de levering van het onroerend goed berekende btw heeft. De ‘eerste ingebruikneming’ moet dan wel (kunnen) worden aangemerkt als ‘gebruik als bedrijfsmiddel’. Op dat moment wordt een van de pijlers van de vrijstelling manifest: het voorkomen van cumulatie van btw en overdrachtsbelasting.

Het belast zijn ingevolge het bepaalde in art. 11 lid 1 aanhef en onder a 1° Wet OB 1968 van de transactie met betrekking tot een onroerend goed is dan, zo was lange tijd de heersende leer, afhankelijk van de staat van het te leveren onroerend goed op het moment van de levering. Dit lijkt te zijn gewijzigd met een arrest van het Hof van Justitie te Luxemburg. Niet alleen acht ik het arrest verrassend, het is een sprekend voorbeeld, dat ook bij de heffing van een nationale, sterk civielrechtelijk gestuurde overdrachtsbelasting het Europese recht pregnant en onontkoombaar in beeld komt. De beslissing werpt voorts nieuw licht op de wijze, waarop een prestatie moet worden gekwalificeerd evenals op het moment, dat beslissend is voor de kwalificatie. Omdat het Hof van Justitie te Luxemburg uitgaat, bij de kwalificatie van de prestatie, van hetgeen partijen uiteindelijk (hebben) willen bereiken, vervaagt de vraag of in dit geval sprake is van de levering van een gebouw in de zin van art. 11 lid 1 aanhef en onder a 1° Wet OB 1968 en is de vraag thans geconcentreerd op de levering van een bouwterrein in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968. De objectief vast te stellen status van het verkregene op het moment van verkrijging c.q. levering wankelt, omdat leverancier en afnemer deze contractueel kunnen manipuleren.

7. De dienst als bedoeld in art. 11 lid 1 aanhef en onder b
slotaline Wet OB 1968

Dit element uit de samenloopbepaling heb ik altijd gezien als een wanhoopsuiting van de wetgever. Hij heeft, zoals hij dat noemt, ‘flankerende maatregelen’ getroffen, die overigens meer artikelen aangaan in de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Een van die maatregelen betreft de transformatie in een dienst in de zin van de btw van een voorheen als levering van een onroerend goed in de vorm van de vestiging van een beperkt recht op een onroerend goed kwalificerende transactie met betrekking tot onroerend goed. Aangezien de wetgever zijn systematische manoeuvres ter bestrijding van constructies in de btw voortzette binnen de regelgeving voor de heffing van overdrachtsbelasting, heeft hij ook art. 15 lid 1 aanhef en onder a Wet BRV aangepast. De aanpassing is verder doorgevoerd in art. 15 lid 4 en art. 9 lid 6 Wet BRV. Voorts ontkwam hij niet het bepaalde in art. 3 lid 1 aanhef en onder c Wet BRV aan te passen. Ik laat dit alles hier verder buiten beschouwing.

8. Tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt

Een volgend belangrijk beslispoint voor de toepassing van de samenloopbepaling is de invulling van het zinsdeel ‘tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt’. De eigenlijke vraag ziet op twee belangrijke en systematisch onlosmakelijke elementen: ‘gebruikt’ en ‘als bedrijfsmiddel’. De in één actie

te onderzoeken vragen luiden dan: is het goed ‘gebruikt’ en is dat geschied ‘als bedrijfsmiddel’? Om te beginnen denk ik dat ‘gebruik als bedrijfsmiddel’ van meet af aan staat voor een btw-begrip en dat ‘gebruik’ enkel relevant is, wanneer dat geschiedt ‘als bedrijfsmiddel’. Ontkoppeling is in dit verband zinloos. Het enkele begrip ‘gebruik’ duidt dan, naar ik meen, op elk feitelijk gebruik, elke vorm van bezigen van het onroerend goed. Het begrip ziet op ‘productief’ gebruik, dat wil zeggen gebruik in de bedrijfskolom of binnen (het kader van) een onderneming, en het behelst ‘consumptief’ verbruik, dat wil zeggen elke aanwending zonder dat sprake is van een (kader van een) onderneming. Zoals gezegd is ‘gebruik’ alleen, zeker wanneer ik uitga van de tekst van de bepaling, niet voldoende voor het in aanmerking komen voor toepassing van de samenloopbepaling. Het gebruik heeft een onlosmakelijke kwalificatie. In dit licht bezien, acht ik het opvallend, dat in de parlementaire geschiedenis zo weinig op het specifieke wetsartikel toegesneden informatie voorhanden is ter invulling van ‘gebruik als bedrijfsmiddel’. Voor ik mijn invulling geef, merk ik op dat ik (en ook de wetgever!!) voor de betekenis van ‘gebruikt als bedrijfsmiddel’ geen aansluiting kan vinden bij het per 1 januari 1979 in art. 11 lid 1 aanhef en onder a 1° Wet OB 1968 opgenomen ‘eerste ingebruikneming’. Dat kan ook niet omdat in de parlementaire stukken aanvankelijk slechts sprake is van ‘de levering van gebruikt onroerend goed’. Ik denk overigens wel, dat dit woordgebruik moet worden geplaatst in het kader van de toen voorgestelde onroerend goed regeling. Voorts is de achtergrond van ‘eerste ingebruikneming’ een volstrekt andere dan die van ‘gebruik als bedrijfsmiddel’. Naar mijn idee kan niet enkel worden aangesloten bij het feitelijk gebruik. Een verhuurd onroerend goed wordt bijvoorbeeld gebruikt als bedrijfsmiddel. Dit is niet afhankelijk van het antwoord op de vraag of de huurder feitelijk gebruikt. Een volgend punt is dat niet is bepaald wie moet hebben gebruikt als bedrijfsmiddel en in welke fase of op welk moment in het ‘leven’ van het onroerend goed. De tekst wijst in de richting van aanknoping niet bij een persoon, maar bij het onroerend goed. ‘Gebruik als bedrijfsmiddel’ zie ik dan in het licht van enkel de tekst van de samenloopbepaling als een onmogelijke toets. Tekstueel heeft het element te veel open einden. Wordt dit element evenwel mede bezien in het licht van de bedoeling van de samenloopbepaling, dan is het een (gecombineerde) los staande toets. Sprake moet zijn van een levering buiten de bouw- en handelsfase en het onroerend goed moet door de leverende ondernemer in diens bedrijf zijn gebruikt. Dat gebruik kan niet anders zijn dan als bedrijfsmiddel. Voorraden worden immers niet gebruikt. Wanneer onroerend goed behoort tot de voorraad van een onderneming verkeert het goed in de bouw- en handelsfase. Omdat, gelet op de oude onroerendgoedregeling, de belastbaarheid van de levering van een onroerend goed afhangt van het in aftrek hebben gebracht van de voorbelasting op het te leveren goed, is het element van de aftrek

toegevoegd. Het verschijnsel van ‘echte’ cumulatie doet een intrede. Ik bespreek dat hierna.

9. Geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen

Voor de toepassing van de samenloopregeling moet het uitgangspunt zijn (ook van de wetgever), dat de levering van ‘nieuw’ onroerend goed wordt belast met een heffing van btw en dat de levering van ‘oud’ onroerend goed wordt getroffen met de heffing van overdrachtsbelasting. Voorts streeft de wetgever, indachtig de effecten of de werking van beide heffingen, naar het voorkomen van cumulatie van overdrachtsbelasting en btw. Het met deze laatste eis van de vrijstellingsbepaling beoogde doel, te weten het terugtreden van de heffing van overdrachtsbelasting in bepaalde, niet aftrekgerechtigde situaties, komt dus overeen met de wens of de gedachte van de wetgever cumulatie (zo veel mogelijk) te voorkomen. Het gaat te ver het gehele aftreksysteem hier te bespreken. Ik zal een enkel punt eruit lichten, dat van belang is bij de toepassing van de samenloopbepaling. Het betreft het moment, dat de toetsing omtrent de aftrek van de berekende btw moet plaatshebben. In aanmerking nemende de systematiek van de aftrek van voorbelasting komt het voor, dat op het moment van de verkrijging, gelet op, bijvoorbeeld, de beoogde prestaties van de afnemer of de verkrijger in de kwaliteit van belastingplichtige, aftrek niet mogelijk is, terwijl op een later moment, bijvoorbeeld bij het gebruiken van het geleverde onroerend goed de aftrek ten volle gerechtvaardigd is en ook wordt gerealiseerd door opname van de btw als voorbelasting in de aangifte van de belastingplichtige. Het omgekeerde, binnen de door de regelgever gekozen systematiek, komt ook voor. Aanvankelijk terecht in aftrek gebrachte btw kan, bij wijziging van het (beoogde) gebruik van het onroerend goed, op het geëigende moment (alsnog) verschuldigd worden. Ook is het mogelijk, in verband met het feit dat ingevolge de wettelijke systematiek van de aftrek van voorbelasting, op enig moment in de zogenoemde herzieningsjaren (de omvang van) het recht op aftrek verandert. Wanneer ik in de beschouwingen betrek, dat de zogenoemde herzieningsperiode het jaar van bezigen plus negen boekjaren betreft, komt een volgend punt om de hoek kijken, namelijk dat de termijn van de mogelijkheid een naheffingsaanslag op te leggen aan de verkrijger aanzienlijk korter is. Theoretisch is het zelfs mogelijk dat, in een geval van langdurige leegstand van het geleverde onroerend goed, het moment van de verkrijging buiten bereik van de fiscus is geraakt. De effecten van de veranderingen in de (omvang van) te realiseren vooraftrek worden helemaal duidelijk, wanneer wordt bedacht, dat de Wet op de omzetbelasting 1968 de belastingplichtige diverse mogelijkheden geeft zelf te bepalen de prestatie, waarvoor het verkregen onroerend goed wordt gebruikt, aan de heffing van btw te onderwerpen. Dat het effect van deze keuze gevolgen heeft voor de (omvang) van de aftrek van

voorbelaasting, behoeft geen betoog. Wanneer deze vragen worden bezien in het licht van de door mij hiervoor meer keren weergegeven bedoeling van de wetgever met de vrijstelling, komt mij een benadering, zoals ook de Hoge Raad deze heeft verwoord in een arrest, als beste voor ter oplossing van de vraagpunten. Feit blijft evenwel dat het criterium ‘geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen’ te veel op het beslissende moment onzekere en – wat erger is – manipuleerbare factoren kent.

10. Wat te doen?

De hiervoor zeer kort belichte problemen, die worden opgeroepen en versterkt door de koppeling van de vrijstelling van de overdrachtsbelasting aan bepaalde heffingssituaties in de omzetbelasting, vragen dringend om een oplossing. Deze oplossing moet worden gevonden in de ontkoppeling van beide heffingsstelsels en het creëren van een zelfstandige vrijstellingsbepaling in de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Elke verwijzing naar de heffing van omzetbelasting in die wet moet verdwijnen. Volledig overeenkomstig de bedoeling van destijds zou de vrijstellingsbepaling moeten worden opgezet vanuit de idee dat in de bouw- en handelsfase btw wordt geheven en in de gebruiksfase overdrachtsbelasting. Voor bijkomende (cumulatie)problemen – de omzetbelastingbepalingen behoeven niet worden gewijzigd – kan eenvoudig een regeling worden getroffen die bijvoorbeeld zijn grond vindt in een verlaging van de maatstaf van heffing in de overdrachtsbelasting. Voorts zouden alle ‘flankerende maatregelen’, die bij mij sinds de invoering te boek staan als ‘flatterende maatregelen’ uit de Wet op belastingen van rechtsverkeer moeten worden geschrapt. Maak van de overdrachtsbelasting een overdrachtsbelasting.

Wie sprak daar van vereenvoudiging van de fiscale wetgeving?

11. Slot

De hiervoor beschreven problemen alsmede de aangedragen oplossingen heb ik uitvoeriger neergelegd in ‘Le droit de rever’. Dit is de titel van mijn proefschrift dat ik 8 december 2011 aan de Rijksuniversiteit Groningen zal verdedigen. Natuurlijk zal Arthur daar bij zijn!

De toekomst van de elektronische factuur

*Drs. M. Talsma*¹

1. Inleiding

In de toelichting bij het richtlijnvoorstel COM 2000/650 schreef de Europese Commissie dat het begrip ‘elektronische facturering’ totaal ontbreekt in de zesde Btw-richtlijn. Hoewel dat nog maar elf jaar geleden is hoeft het niet direct verbazing te wekken. Het verleden is een verleden van papier. En de technische ontwikkelingen zijn de laatste jaren razendsnel gegaan. Immers wie kan zich nu nog een leven zonder mobiele telefoon voorstellen? Toch was tot begin jaren negentig van de vorige eeuw het gebruik van mobiele telefoons beperkt tot zakenlieden, binnenvaartschippers en beroepschauffeurs, zo is te lezen in Wikipedia. Thans heeft bijna elke Nederlander één of meerdere mobiele telefoons. En zo was de factuur, die de basis vormt van het aftrekrecht in de omzetbelasting, een papieren aangelegenheid. Het liefst met grote officiële stempels. Dan neemt de Europese Commissie het initiatief met een richtlijnvoorstel. Het hele papieren huis wordt tien jaar geleden opgeschud. Welke wettelijke ontwikkelingen zijn er geweest? Wat zijn daarvan de praktische gevolgen? En bestaan er over tien jaar nog papieren facturen? Allemaal vragen waarop ik een antwoord wil geven.

2. Richtlijn 2001/115/EG

In het verslag van de Commissie over de resultaten van de tweede fase van het SLIM-initiatief² wordt aanbevolen na te gaan welke verplichte vermeldingen op btw-gebied een factuur moet omvatten en welke juridische en technische eisen moeten worden gesteld aan elektronische facturering. In de conclusies van de Ecofin-Raad van juni 1998 is onderstreept dat de ontwikkeling van de elektronische handel de totstandbrenging van een juridisch kader voor elektronische facturering vereist, waarbij de controle-mogelijkheden van de belastingadministraties behouden blijven. In 1998 was elektronische facturering in sommige lidstaten verboden. In andere was

¹ Vakgroepcoördinator omzetbelasting, Belastingdienst/Limburg/kantoor Maastricht.

² Simpler Legislation for the Internal Market, Commission Communication, COM (1997) 618 final van 24 november 1997.

het slechts toegestaan als er tegelijkertijd een papieren factuur werd uitge-reikt. Waar elektronische facturering al (wettelijk) was geregeld stelden de lidstaten verschillende eisen aan de transmissie en opslag van elektronische facturen.

Deze non-harmonisatie van de aan elektronische facturering verbonden voorwaarden stond het grootschalige gebruik ervan danig in de weg, dat gaven bepaalde grote ondernemingen aan die het wenselijk achtten hun factureringswerkzaamheden over te laten aan een van hun eenheden (of aan een derde) die handelt in opdracht van meerdere, in diverse lidstaten van de Gemeenschap gevestigde en onder uiteenlopende wetgevingen vallende afdelingen van de onderneming.

De Commissie constateerde dat de recente technologische ontwikkelingen vroegen om de totstandbrenging van een communautair juridisch kader op het gebied van elektronische facturering. ‘Zo zijn we getuige geweest van de ontwikkeling van de EDI-technologie (Electronic Data Interchange), die weliswaar een veilige en inmiddels in een groot aantal Europese landen geaccepteerde elektronische facturering heeft opgeleverd, maar beperkt bleef tot enkele grote ondernemingen. Op dit moment ontluikt er een veel soepeler technologie, een die ook toegankelijk is voor de kleine en middelgrote ondernemingen en gebaseerd is op het gebruik van Internet. Dit roept onvermijdelijk vragen op het gebied van de technische veiligheid op, aangezien de verzending van facturen via een onbeveiligd netwerk als het Internet risico’s met zich meebrengt uit een oogpunt van authentieke herkomst van de facturen of integriteit van de inhoud ervan. Een ander gevolg ervan is een schaalverandering: elektronische facturering – hetgeen lange tijd een uitzondering was – wordt ongetwijfeld de regel, temeer daar het gebruik ervan een aanzienlijke kostenbeperking inhoudt. Zo wordt in de aan de Commissie overgelegde studie benadrukt dat de kosten van een elektronische factuur gemiddeld tussen 0,28 en 0,47 euro bedragen, tegenover 1,13 tot 1,65 euro voor een traditionele factuur.’

Het juridische kader voor facturering moet ruimte geven aan de ontwikkeling van deze nieuwe technologieën. In Richtlijn 2000/650 wordt voorgesteld om in art. 22 lid 3 onder c) Zesde richtlijn het algemene beginsel op te nemen dat een factuur verschillende vormen kan aannemen, papier of elektronisch. Dit uit een oogpunt van een zo groot mogelijke neutraliteit. Wel worden er een aantal voorwaarden aan het gebruik van elektronische facturen verbonden. Deze voorwaarden dienen zowel het belang van de belastingadministraties als dat van de ondernemers, bewust als zij zich zijn van de noodzaak om de elektronische verzending van hun facturen een veilig karakter te geven.

Deze voorwaarden zijn:

- de garantie dat de herkomst van de factuur authentiek is, zodat de geadresseerde van de factuur zeker weet dat deze factuur afkomstig is van de vermelde afzender;
- de garantie dat de inhoud van de facturen klopt (alle vermeldingen met inbegrip van het factuurnummer).

Om aan deze twee voorwaarden te kunnen voldoen, moet elke elektronische factuur

- een geavanceerde elektronische handtekening bevatten conform art. 2 lid 2 Richtlijn 1999/93/EG; of
- gepaard gaan met een elektronische uitwisseling van gegevens (EDI), zoals gedefinieerd in art. 2 Aanbeveling 1994/820/EG van de Commissie van 19 oktober 1994 betreffende de juridische aspecten van de elektronische uitwisseling van gegevens; of
- gemaakt zijn middels een methode die door de belastingadministratie is geaccordeerd.

Overigens bevat de richtlijn een aantal discretionaire bepalingen waardoor lidstaten een grote vrijheid hebben de gemeenschappelijke regels voor traditionele en elektronische facturering autonoom te verbijzonderen.

Het voorstel van de Commissie wordt (naar Europese begrippen) razendsnel aangenomen. Richtlijn 2001/115/EG van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG met het oog op de vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de ter zake van de facturering geldende voorwaarden op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde³ wordt al op 20 december 2001 door de Raad aangenomen. De richtlijn treedt op 1 januari 2004 in de lidstaten in werking.

3. Implementatie van de richtlijn in Nederland

Nederland was zeer voortvarend met de invoering van de richtlijn. Reeds op 26 april 2001 wordt een beleidsbesluit⁴ gepubliceerd dat op 1 mei 2001 in werking treedt.⁵ In dit besluit wordt aangehaakt bij het dan pas gepubliceerde richtlijnvoorstel. De Staatssecretaris van Financiën werkt in het besluit de mogelijkheid van elektronisch factureren in Nederland uit conform met

³ Publicatieblad nr. L 015 van 17 januari 2002, p. 0024-0028.

⁴ CPP2001/1104M.

⁵ Het commentaar van W.A.P. Nieuwenhuizen in NTFR 2001/705 over de wijze van invoering van het besluit: 'Te meer omdat het besluit van 26 april 2001 zou moeten ingaan op 1 mei 2001, en het Ministerie de tekst zelf in de openbaarheid heeft gebracht (op de eigen internet site) op 1 mei 2001'.

voorstel van de Commissie. De factuur mag vanaf 1 mei 2001 op papier of elektronisch worden verzonden. Voor het elektronisch verzenden van facturen zijn aanwijzingen opgenomen. Bij voorkeur dient bij de elektronische verzending van facturen de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van de facturen te worden gewaarborgd door middel van een geavanceerde elektronische handtekening. Hierdoor is het o.a. mogelijk elke wijziging achteraf van de factuurgegevens op te sporen.⁶

Als er geen gebruik wordt gemaakt van de geavanceerde elektronische handtekening dan heeft de ondernemer de keuze uit EDI. In dat geval is de uitwisseling van een papieren afstemmingsoverzicht verplicht. Elektronische verzending is alleen toegestaan als dit expliciet wordt aanvaard door de afnemer. De leverancier legt daarom vast welke afnemers het aanbod tot elektronisch uitreiken van de factuur hebben aanvaard met een eenduidige verwijzing naar de acceptatie. Deze acceptatie behoort tot de administratie.

Bij wet van 18 december 2003⁷ is art. 35b in de Wet op de omzetbelasting 1968 ingevoerd. Dit artikel is een exacte kopie van het beleidsbesluit.

Tot 1 januari 2006 gold in Nederland voor wat betreft de waarborgingseis door middel van elektronische uitwisseling van gegevens (art. 35b lid 2 onderdeel b), dat deze uitwisseling moest worden aangevuld met een papieren afstemmingsoverzicht. De staatssecretaris geeft in het Belastingplan 2006 aan dat op basis van de ervaring die is opgedaan in de praktijk, niet langer de noodzaak bestaat voor een afzonderlijk papieren afstemmingsoverzicht. Om die reden is deze eis per 1 januari 2006 komen te vervallen.⁸ Als gevolg hiervan kan de opmaak en de verzending van elektronische facturen vormvrij en middelvrij plaatsvinden.

4. Evaluatie van Richtlijn 2001/115/EG

Direct na de invoering van de richtlijn in 2004 begint het bedrijfsleven de werking van de richtlijn te monitoren. In 2005 publiceren The Computer Technology Industry Association en PricewaterhouseCoopers een tussenbalans⁹ van de werking van de Factureringsrichtlijn. Enerzijds constateren zij dat een aantal lidstaten de richtlijn (nog) niet volledig uitvoert, anderzijds zien zij verschillen bij de uitvoering. Dat laatste mag gelet op de vele toegestane uitzonderingen geen verwondering wekken. Zo wordt bijvoorbeeld

⁶ Zie voor het begrip 'geavanceerde elektronische handtekening' het bepaalde in art. 2 lid 2 Richtlijn 1999/93/EG (Pb 2001, L 13).

⁷ Stb. 2003, 530.

⁸ Belastingplan 2006, NTFR 2005/1209.

⁹ COMPTia Study 'Electronic invoicing challenges in Europe'.

vastgesteld dat drie lidstaten, in afwijking van Richtlijn 2001/115, EDI op geen enkele wijze accepteren. Daarnaast maken vijf lidstaten gebruik van de optionele mogelijkheid om een papieren afstemmingsoverzicht op te maken.

In de publicatie wordt de aanbeveling gedaan om het aantal opties voor de lidstaten te verminderen en om in het belang van het bedrijfsleven de wetgeving verder te harmoniseren. Hierbij wordt verwezen naar de landen die voorop lopen bij de invoering van elektronische facturen, zoals Nederland.

5. Richtlijnvoorstel COM(2009)21

De Commissie merkt op dat de lidstaten op verschillende wijze het elektronisch factureren hebben ingevoerd. Dat mag, zoals reeds opgemerkt, gezien de opties die de richtlijn biedt geen verbazing wekken. Het grootste probleem doet zich voor bij grensoverschrijdende transacties. In Europees verband wordt de noodzaak onderkend om de huidige belemmeringen voor elektronische facturering op te heffen en een elektronische factuur dezelfde status te geven als een papieren exemplaar. Dit betekent dat voor zowel de papieren als voor de digitale factuur de verzending niet meer is gebonden aan wettelijke eisen/methoden. Dit uitgangspunt wordt geformaliseerd in het richtlijnvoorstel COM(2009)21, waarin de Europese Commissie voorstelt om de huidige eisen voor verzending van elektronische facturen los te laten. Aan de elektronische factuur worden geen ‘extra’ eisen meer gesteld. Ook niet aan de aanvaarding daarvan door de afnemer.

Deze verdere harmonisatie moet op 1 januari 2013 in de nationale wetgeving zijn beslag krijgen. Op dit moment wordt in Nederland gewerkt aan de implementatie van de richtlijn. Gelet op de eerder ingevoerde ruime werking zal er weinig in de uitvoeringspraktijk veranderen. Deze ruime werking is in het besluit van 12 februari 2009¹⁰ vormgegeven. In dit besluit wordt medegedeeld dat de regels voor elektronisch factureren sterk worden vereenvoudigd. Deze vereenvoudiging vindt plaats omdat een brede acceptatie en toepassing van elektronisch factureren belangrijk is voor het bedrijfsleven; daarmee zijn namelijk kostenbesparingen mogelijk. De Staatssecretaris van Financiën keurt, vooruitlopend op een wijziging van de omzetbelastingwetgeving voor elektronisch factureren en met inachtneming van Europese ontwikkelingen op dit terrein, goed dat de vormgeving en implementatie van oplossingen voor elektronisch factureren volledig aan marktpartijen wordt overgelaten. Door deze goedkeuring kan de (wijze van) opmaak en het versturen van de elektronische factuur vorm- en middelvrij plaatsvinden. De nu al toegestane methoden voor elektronisch factureren blijven bestaan. Ondernemers die gebruikmaken van deze methoden hoeven

¹⁰ CPP 2009/263M: Administratieve en factureringsverplichtingen.

dit niet meer bij de Belastingdienst te melden. Verder wordt niet meer de eis gesteld dat de ondernemer de aanvaarding van de elektronische factuur door zijn afnemer vastlegt in zijn administratie.

6. Waar gaat dat heen?

Vanaf 2009 biedt het beleidsbesluit het bedrijfsleven alle ruimte om vrijelijk te kiezen voor elektronische facturering. Met een verwachte groei van 35% in 2011 is elektronische facturering op dit moment een van de weinige groeimarkten.¹¹ In dit jaar zullen er naar verwachting 1.735 miljoen elektronische facturen B2B (business to business) verzonden worden (11.6% van alle Europese B2B-facturen). Het B2C (business to consumer) volume wordt geschat op 1.4 miljoen (9.3% penetratie).

De huidige ontwikkeling laat zien dat een eerste stap is het per e-mail verzenden van de factuur, bijvoorbeeld in pdf-formaat. Waar wij dat als consument het eerste merkten was bij internet aankopen en meer recent bij de factuur van het telecombedrijf. KPN stuurt de factuur (ook B2C) per e-mail. In het bedrijfsleven was het, zeker in het begin, gebruikelijk dat de afnemer deze factuur zelf weer print en vervolgens verwerkt als een 'normale' papieren factuur.

Hoewel de papieren inkoopfactuur nog steeds het meest gangbaar is, bieden veel leveranciers tegenwoordig de mogelijkheid om een digitale factuur te ontvangen in pdf-formaat. De grotere leveranciers zijn zelfs al in staat om een elektronische factuur aan te leveren, de zogeheten XML-factuur. De ontwikkeling zal ertoe leiden dat de elektronische facturen 'automatisch' in de boekhouding van het ontvangende bedrijf verwerkt worden.

7. Voor- en nadelen van de elektronische factuur

De voordelen voor het bedrijfsleven liggen in een efficiëntere bedrijfsvoering door:

- snelle en efficiënte verwerking van facturen, met minder kans op fouten dan bij papieren facturen;
- kostenbesparing op verwerkings- en verzendkosten, ook bij lage aantallen facturen;
- tijdwinst door het stroomlijnen van bedrijfsprocessen;
- betere beschikbaarheid van managementinformatie over het gedrag van de klant.

¹¹ Market penetration in E-invoicing, 13 februari 2011 eeiplatform.com.

De afnemer van de factuur boekt de grootste besparing in de kosten door een snellere verwerking van de inkomende facturen.¹²

Belangrijkste risico bij het ontvangen van elektronische facturen is het vraagstuk rondom de authenticiteit (herkomst) en integriteit van de factuur. De ondernemer zou ervoor kunnen kiezen om alleen elektronische facturen te accepteren waarvan hij de authenticiteit en integriteit kan vaststellen. Hij zal daarom beleid moeten ontwikkelen om te bepalen van welke leveranciers hij elektronische facturen wil ontvangen en op welke wijze hij in staat is om de authenticiteit van die facturen vast te stellen. Elke ondernemer kan namelijk met spooknota's te maken krijgen. Facturen of offertes die eruit zien als gewone nota's. De afzenders zijn vaak vaag of lijken op bestaande bonafide bedrijven. De factuurbedragen zijn zodanig dat ze niet direct opvallen tussen de overige facturen. Dit risico geldt overigens ook voor de leverancier. Als een afnemer een factuur ontvangt die ogenschijnlijk van X afkomstig is en in alles gelijk is aan de facturen van X met uitzondering van één element het bankrekeningnummer dan heeft X een probleem. Een probleem dat hij te allen tijde wil voorkomen.

8. Heeft dit ook voordelen voor de Belastingdienst?

Waar moet dit met de controle heen? Duidelijk is waar het theoretische verhaal heengaat, maar wat heb ik hier als belastingtechnicus aan? Wat zijn de gevolgen van het elektronisch factureren voor mijn controle.

Zoals in 1998 al werd aangegeven is de totstandbrenging van een juridisch kader voor elektronische facturering vereist waarbij de controlemogelijkheden van de belastingadministraties behouden blijven. Authenticiteit is hierbij het sleutelwoord.

Uitgangspunt bij de controle van de Belastingdienst is dat brongegevens, net als bij de papieren documenten, voldoende authenticiteits- en integriteitskenmerken moeten hebben om de herkomst en juistheid van de aangeleverde gegevens met een redelijke mate van zekerheid te kunnen vaststellen. En daarbij mag niet automatisch aangenomen worden dat elektronische gegevens niet gemanipuleerd kunnen worden.

¹² Diverse onderzoeksrapporten geven aan dat 80% van het voordeel, gemiddeld 1 euro per factuur, bij de afnemer terecht komt.

9. Een intermezzo: manipulatie met kasregisters

Wordt het frauderen in een elektronische omgeving lastiger? Nee, wel anders. Zo kennen wij een geval van kassa's die gemanipuleerd konden worden.¹³

Er bestaan tegenwoordig kassasystemen die de aanslagen direct in de boekhouding verwerken. Op het eerste gezicht lijkt dit systeem de omzet volledig te verantwoorden. Digitale experts ontdekten echter dat bij bepaalde kassa's een optie was ingebouwd om omzet buiten de boekhouding te houden. Y BV, producent van verschillende kassasystemen, levert onder andere het systeem WinCash. In WinCash is een functie ingebouwd waarmee het mogelijk is om omzet te laten verdwijnen. Op verzoek van de klant activeert Y BV deze module. Dit heette de trainingsmodule. Uit onderzoek is gebleken dat 85% van de mkb-ondernemers het kassasysteem correct gebruikt.

De Belgische regering, blijkbaar niet op de hoogte van deze mogelijkheden, heeft recent aangekondigd dat zij fraude in de horeca wil bestrijden door het gebruik van een speciale kassa te verplichten. De btw in de horeca daalt dan van 21 naar 12%, op voorwaarde dat de sector nieuwe jobs creëert en de fraude aanpakt. Een geregistreerd kasregister moet die laatste doelstelling helpen realiseren, omdat ingevoerde gegevens achteraf niet meer kunnen worden gewijzigd.

Controle van de elektronische facturen vergt een andere wijze van benaderen. De huidige generatie controleurs is opgegroeid met de papieren factuur. Bij het controleren van de aangiften worden de facturen opgevraagd. Vervolgens vindt een fysieke controle plaats, bijvoorbeeld aan de hand van poststempels, logo's op briefpapier, e.d.

De onderneming zal beleid ontwikkelen om te bepalen van welke leveranciers men elektronische facturen wil ontvangen en op welke wijze men in staat is om de authenticiteit van de facturen vast te stellen. Dit beleid vormt voor de Belastingdienst het aangrijpingspunt voor de controle. Zeker in het horizontale toezicht is het belangrijker om te controleren of het tax control framework voldoende zekerheden biedt. Zijn de procedures helder, worden deze procedures ook nageleefd zijn belangrijker vragen dan de vraag is de incidentele factuur juist geboekt. Als de ontwikkeling naar automatische verwerking van binnenkomende facturen zich voortzet moet de controle primair gericht zijn op de wijze waarop de afnemer de integriteit vaststelt.

¹³ Zie: <http://nos.nl/artikel/150416-fraude-met-nepkassas-ontdekt.html>, 13 april 2010.

Bij ondernemingen waar dit in de organisatie is ingebed wordt de kans of fouten verkleind.

Daar waar iemand bewust probeert middels elektronische spookfacturen een eigen werkelijkheid te creëren zal ook in de toekomst gerichte controle noodzakelijk zijn. Wellicht komt het idee van een G-rekening voor de btw in zicht.¹⁴ Bij dat systeem brengt de leverancier de afnemende ondernemer btw (elektronisch) in rekening en stuurt hiervan een elektronisch afschrift naar de Belastingdienst, terwijl de afnemende ondernemer verplicht is de btw te storten op de rekening van de Belastingdienst. In het green paper on the future of VAT¹⁵ is dit één van de vier systemen die onderwerp van onderzoek zijn geweest. Het is een van de deelgebieden waarop de komende jaren voorstellen voor wetgeving kunnen worden verwacht.

10. Conclusie

Gelet op de snelle technische ontwikkelingen, denk aan de snelle penetratie van internet, moet het niet uitgesloten worden dat op termijn de bekende papieren factuur volledig zal verdwijnen. Is dat erg? Nee integendeel. Hoewel voor mijn generatie papieren facturen nog heilig zijn, biedt de computer nieuwe kansen. Niet alleen voor bedrijven maar ook voor de controle op de naleving van de btw-wetgeving.

¹⁴ Mr. drs. W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Gooi niet het BTW-kind met het fraude-water weg!', NTFR 2006/653.

¹⁵ COM (2010) 695 final van 1 december 2010.

Overgangssysteem voor intracommunautaire transacties met goederen heeft zichzelf overleefd

*Mr. J.L.M.J. Vervloed*¹

1. Het overgangssysteem

Op 1 januari 1993 werden voor goederenleveringen tussen lidstaten van de Europese Unie (hierna: de EU) de grenzen opgeheven. Vanaf dat tijdstip is de leverancier in de ene lidstaat verplicht het btw-identificatienummer van zijn buitenlandse afnemer te verifiëren en op de factuur te vermelden.² Daarnaast moet de leverancier aan de hand van boeken en bescheiden ‘doen blijken’ dat de goederen naar een andere lidstaat zijn verzonden en dat de afnemer in het land van bestemming tot het aangeven van een intracommunautaire verwerving is gehouden. Als aan de voorwaarden voor een intracommunautaire levering is voldaan is die levering in de lidstaat waar het vervoer naar een andere lidstaat begint aan het nultarief onderworpen. Dit systeem wordt en werd het ‘overgangssysteem’ genoemd en geldt tot een betere variant beschikbaar zou komen. Hierna zal ik aangeven dat de tijd voor een betere variant begint te dringen. Ik doe dat aan de hand van (redelijk) recente rechtspraak van het Hof van Justitie (hierna: HvJ). Ik bespreek niet alle arresten over genoemd onderwerp. Het arrest inzake Facet Holding komt bijvoorbeeld niet aan de orde.³

2. De eerste rechtspraak van het Hof van Justitie

2.1 Teleos e.a.

Het overgangssysteem bestond al meer dan veertien jaar voordat de eerste relevante rechtspraak van het Europese Hof van Justitie verscheen over problemen die zich voordoen bij de toepassing van het nultarief op intracommunautaire leveringen.

De casus van het arrest is, kort weergegeven, als volgt. Teleos verkoopt mobiele telefoons aan TT. Deze goederen worden volgens de contracten in het magazijn van Teleos opgehaald om naar Frankrijk of Spanje te worden

¹ Retired partner van de btw-groep van PwC en medehoofdredacteur en oprichter van de Btw-brief.

² Op deze ‘verplichting’ kom ik hierna in onderdeel 7 nog terug.

³ HvJ 22 april 2010, nr. C-636/08 inzake het recht op aftrek bij een ‘nummersverwerving’ (zie ook de einduitspraak van de HR 22 april 2011, nr. 43.176).

vervoerd. Voor elke transactie ontvangt Teleos van TT de ‘originale’ afgestempelde en afgetekende CMR-vrachtbrief, waaruit zou moeten blijken dat de goederen naar Frankrijk of Spanje zijn vervoerd. Deze vrachtbrieven zijn echter vals. De Britse Belastingdienst weigerde aan Teleos de toepassing van het nultarief op de levering van de telefoons.

In de zaak Teleos⁴ vulde het HvJ een lacune op in de wetgeving. Het definieerde de ‘intracommunautaire levering’. Art. 138 lid 1 Btw-richtlijn schrijft voor dat het nultarief wordt toegepast op een levering die plaatsvindt onder de condities van die bepaling. De Nederlandse equivalent van deze richtlijn bepaling is te vinden in de bij de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) horende Tabel IIa, post 6. Ook daarin wordt aangegeven onder welke condities een levering aan het nultarief is onderworpen, zonder alle elementen te noemen die de levering ‘intracommunautair’ maakt.

Het HvJ oordeelt dat de intracommunautaire verwerving van een goed pas plaatsvindt en de intracommunautaire levering eerst wordt vrijgesteld, wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten.

Teleos kon door het feit dat de vrachtbrieven vervalst bleken te zijn niet aantonen dat sprake was van een intracommunautaire levering. Niettemin mag zij het nultarief toepassen. Het HvJ komt tot de conclusie dat wanneer de leverancier te goeder trouw heeft gehandeld, alles heeft gedaan wat redelijkerwijs in zijn mogelijkheden ligt en niet bij de fraude betrokken is, niet kan worden verplicht tot nabetaling van de btw. In geval van fraude door de afnemer dient de btw door de afnemer in de lidstaat van levering te worden betaald en niet door de leverancier.

Uit dit arrest blijkt dus dat een levering aan het nultarief is onderworpen als die voldoet aan de elementen die het HvJ heeft geformuleerd en dat de leverancier beschermd wordt tegen naheffingen van btw als hij een bepaalde zorgplicht is nagekomen. Op het onderdeel waarin het HvJ bij fraude de afnemer verantwoordelijk houdt voor de afdracht van de btw kom ik nog terug.⁵

⁴ HvJ EG 11 januari 2007, nr. C-409/04 (Teleos).

⁵ Zie onderdeel 7.

2.2 Twoh International bv

In de zaak Twoh International bv⁶ gaat het om de vraag of de Belastingdienst verplicht kan worden in de lidstaat van (beweerde) aankomst van de goederen te controleren of de afnemer een intracommunautaire verwerving heeft aangegeven. De casus is als volgt.

Twoh beschikt niet over afhaalverklaringen,⁷ maar past op haar leveringen ‘af magazijn’ wel het nultarief toe. Doordat de inspecteur de toepassing van het nultarief op de leveringen weigert verlangt Twoh, dat de Belastingdienst bij de afnemers onderzoekt of zij een icv hebben aangegeven.

Op zich is de stelling van Twoh zo gek nog niet. De problemen bij Twoh zijn ontstaan door het wegvallen van de douanecontrole bij de binnengrenzen. Dit leidt vooral bij afhaaltransacties tot bewijsproblemen. De Belastingdiensten hebben een geautomatiseerd systeem (VIES) opgezet aan de hand waarvan zij kunnen controleren of intracommunautaire leveringen worden gevolgd door intracommunautaire verwervingen bij de afnemers. Het HvJ vindt niettemin dat de Belastingdienst niet hoeft te onderzoeken of de afnemer een verwerving heeft aangegeven (zie overweging 34).

Het oordeel van het HvJ EG in de zaak Twoh maakt ook duidelijk dat er geen reden is bij de leverancier het nultarief niet toe te staan, als de afnemer geen verwerving heeft aangegeven. In Tabel II, post 6 wordt als eis voor een icv ook niet gesteld dat de afnemer een icv heeft aangegeven, maar slechts dat hij daartoe gehouden is. Eén dag na de uitspraak inzake Twoh heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de inspecteur niet de toepassing van het nultarief kan weigeren als is vastgesteld dat de afnemer geen icv heeft aangegeven.⁸ Dit volgt logisch uit het Twoh-arrest. De vraag rest wat de precieze functie is van het VIES-systeem, waarmee de Belastingdiensten van de EU de intracommunautaire transacties (proberen te) volgen.

2.3 Albert Collée

In de zaak Albert Collée⁹ gaat het HvJ nog een stapje verder. De casus is tamelijk ingewikkeld en voor het begrip van het dictum niet erg relevant. In deze zaak besliste het HvJ dat de Belastingdienst van een lidstaat het nultarief op een intracommunautaire levering die daadwerkelijk heeft plaatsgevonden

⁶ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-184/05 naar aanleiding van HR 22 april 2005, nr. 40.036.

⁷ § 4.3 van het Besluit van 20 juni 1995, nr. VB 95/2120 (Mededeling 38).

⁸ HR 28 september 2007, nr. 43.581.

⁹ HvJ EG, 27 september 2007, nr. C-146/05 (Collée).

niet kan weigeren enkel omdat het bewijs van een dergelijke levering niet tijdig is geleverd.

In samenhang met de beslissing in de Teleos-zaak kan uit de Collée-zaak worden afgeleid dat het nultarief op een levering van toepassing is, als vaststaat dat de goederen fysiek naar een andere lidstaat zijn vervoerd. Het bewijs daarvoor kan ook achteraf worden geleverd. Dit zou betekenen dat formele bepalingen, zoals het vermelden van het btw-identificatienummer van de afnemer, geen invloed hebben op de toepassing van het nultarief. De Hoge Raad heeft dat al eerder beslist.¹⁰ Na het arrest van de Hoge Raad is echter in art. 12 Uitvoeringsbesluit OB als voorwaarde voor het nultarief bij een intracommunautaire levering opgenomen dat de ondernemer beschikt over het btw-identificatienummer van de afnemer. Deze bepaling lijkt mij onverbindend in het licht van de overweging uit het Collée-arrest die luidt:¹¹

‘Bijgevolg vereist (...) het beginsel van fiscale neutraliteit, nu (...) blijkt dat onmiskenbaar een intracommunautaire levering is verricht, dat wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan, de btw-vrijstelling wordt verleend, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet voldoen aan bepaalde formele vereisten.’

Op de betekenis van het btw-identificatienummer voor de toepassing van het nultarief kom ik (voor de volledigheid) hierna in onderdeel 7 nog terug.

3. De Zweedse boot

Naar ik aanneem ben ik niet de enige die met grote verbazing heeft geconstateerd dat het HvJ in zijn arrest van 18 november 2010 (nr. C-84/09) de mening van de advocaat-generaal (hierna A-G) Kokott heeft overgenomen. In haar conclusie heeft zij vermeld dat ‘aan de hand van een globale beoordeling van alle objectieve omstandigheden en met inaanmerkingneming van de uit feitelijk bewijs blijkende intentie van de afnemer betreffende het eindgebruik van het goed’ kan worden vastgesteld dat een goed van het begin af aan bestemd is te worden gebruikt in een andere lidstaat. Onder die omstandigheden is de levering van een goed al intracommunautair. Niet ter zake doet dat er tussen het tijdstip van die levering en het feitelijk vervoer van het goed naar een andere lidstaat een aanzienlijke periode verloopt.

Heel in het kort komt de casus neer op het volgende. Een particuliere koper uit Zweden wil in het VK een nieuwe zeilboot kopen en die na gebruik

¹⁰ HR 18 juni 2004, nr. 38.783, BNB 2004/316.

¹¹ Zie ook onderdeel 7 over het belang van het btw-identificatienummer.

gedurende drie à vijf maanden en gedurende meer dan 100 vaaruren naar Zweden overbrengen. De koper wil weten of hij bij aankomst in Zweden lokale btw is verschuldigd. Zweden kent een systeem waarbij een belastingplichtige vooraf aan een onafhankelijke instantie een juridisch standpunt kan vragen over een voorgenomen handeling. Die instantie had geconcludeerd dat de Zweedse koper wegens de verwerving van een nieuw vervoermiddel in Zweden btw moet betalen, zodra de boot op Zweeds grondgebied zou komen. Dit standpunt wordt door de A-G en het HvJ bevestigd. Voor de beantwoording van de vraag is immers bepalend de status van het vervoermiddel ten tijde van de eigendomsoverdracht in een lidstaat (in casu het VK) en de intentie van de koper het vervoermiddel te eniger tijd naar een andere lidstaat (in casu Zweden) te (laten) vervoeren. De regel in het VK, dat een levering niet meer als intracommunautair kan worden beschouwd als tussen de eigendomsoverdracht en het vervoer naar een andere lidstaat meer dan twee maanden verlopen, acht het HvJ onverbindend.

Bij de overdracht van goederen moet de leverancier dus al rekening houden met de intenties van de koper, ook al wordt de intentie pas lange tijd na de levering ingevuld. Hiermee introduceert het HvJ naast de eerdere objectieve vereisten voor een intracommunautaire levering een subjectief element dat een rol kan spelen bij de toepassing van het nultarief. Het is eenvoudig zich een voorstelling te maken van de (bewijs)problemen, waarmee leveranciers en Belastingdiensten naar aanleiding van dit arrest zullen worden geconfronteerd. Ten tijde van de overdracht van een goed moet immers al worden bepaald in welke lidstaat een goed ‘uiteindelijk zal worden gebruikt’ (onderdeel 50 van het arrest).

4. Een fraudezaak (de zaak R.)

De casus en het dictum in de zaak R.¹² zijn als volgt. R. is een Portugees burger, die vanuit Duitsland auto's levert aan afnemers in Portugal. Hij vermeldt op zijn facturen aan die afnemers btw-identificatienummers van andere ondernemers dan de kopers. Sommige ondernemers hebben daarmee ingestemd. In een aantal gevallen levert hij nieuwe auto's aan particulieren in Portugal, waarbij hij op de factuur vermeldt dat de levering een 'marge-auto' betreft. Hij past op alle leveringen het (Duitse) nultarief toe.

Volgens de Duitse wetgeving is hij die aan de belastingautoriteiten onjuiste of onvolledige gegevens verstrekt met betrekking tot fiscaal relevante feiten, waardoor hijzelf te weinig belasting betaalt of andere personen ongerechtvaardigde voordelen verschafft, strafbaar. De maximale vrijheidsstraf is vijf jaren. De Duitse strafrechter meent dat R.'s handelen voldoet aan alle

¹² HvJ 7 december 2010, nr. C-285/09 (de zaak R.).

elementen van het strafbaar feit. Impliciet is hij van mening dat R. door fraude ten onrechte het nultarief heeft toegepast en daardoor heeft nagelaten Duitse btw te voldoen.

De Duitse belastingrechter is een tegengestelde mening toegedaan. Die heeft de tenuitvoerlegging van een aanslag ten name van R geschorst met de motivering dat voor de betrokken transacties een andere verklaring bestaat dan het enkel verkrijgen van een belastingvoordeel. Bovendien acht de belastingrechter het standpunt van de strafrechter strijdig met het territorialiteits- en het neutraliteitsbeginsel. Doordat de twee rechterlijke instanties verschillende opvattingen huldigen vraagt de strafrechter aan het HvJ of R. in de gegeven omstandigheden terecht het nultarief heeft toegepast. Als dat het geval is zou R. (mogelijk) niet of voor een lichter vergrijp strafbaar zijn.

Na de vragen in deze strafzaak ontvankelijk te hebben verklaard oordeelt het HvJ dat een bij een fraude betrokken leverancier van goederen, ondanks het intracommunautaire karakter van de transacties, bij wijze van sanctie¹³ geen aanspraak kan maken op de toepassing van het nultarief.

Met een uitgebreid beroep op de jurisprudentie van het HvJ had de A-G in de onderhavige zaak geconcludeerd dat R. terecht aanspraak maakte op de toepassing van het nultarief. De transactie voldeed namelijk aan de voorwaarden voor intracommunautaire leveringen: De macht om als eigenaar over de goederen te beschikken was overgedragen en de goederen waren naar een andere lidstaat dan Duitsland vervoerd.

Het HvJ kan het niet over zijn hart verkrijgen aan fraudeurs de toepassing van het nultarief toe te staan. In de zaak *Teleos* had het al geoordeeld dat de aanwezigheid van valse bescheiden (i.c. CMR's) niet aan de toepassing van het nultarief in de weg stond, mits de leverancier niet betrokken was bij de fraude. Wat de gevolgen zijn als de leverancier wel bij de fraude betrokken is lijkt in die zaak, a contrario geredeneerd, al beklonken. Toch is het niet zo eenvoudig.

Feitelijk wordt ook in de onderhavige zaak vastgesteld dat de goederen zijn vervoerd naar Portugal. R. heeft echter opzettelijk valse facturen uitgereikt en daarmee de Portugese afnemers in de gelegenheid gesteld de btw over de in Portugal verrichte intracommunautaire verwervingen te ontduiken. Is dat erg? Voor zover de Portugese afnemers ondernemers zijn, kunnen zij de verschuldigde verwervings-btw in aftrek brengen. Een heffingsbelang lijkt

¹³ Juridisch houdt de weigering het nultarief bij wijze van sanctie toe te passen in, dat mogelijk naast deze 'sanctie' in strafrechtelijke zin geen ruimte meer bestaat voor een veroordeling (ne bis in idem).

er dus niet te bestaan. Noch de Duitse noch de Portugese staat komt rechtstreeks btw tekort. Dat tekort kan pas ontstaan als de Portugese afnemers de auto's doorverkopen aan particulieren. De auto's kunnen 'zwart' worden verkocht, omdat de inkoop van de auto's niet kan worden nagetrokken. Het gaat echter nogal ver de Duitse leverancier voor de 'zwarte' doorverkoop door zijn afnemers verantwoordelijk te houden en hem daarvoor te veroordelen tot belastingontduiking in Duitsland. Het naheffen van de btw in Duitsland leidt tot een heffing in een ander land dan waarin het gebruik van de goederen plaatsvindt.

Voor de als margeauto's aan particulieren verkochte auto's wordt de btw ontdoken door de kopers, die (mogelijk) ten onrechte geen verwerving van een nieuw vervoermiddel aangeven in Portugal. Hoe het ook zij, zowel bij de leveringen aan de particulieren als aan de ondernemers in Portugal, de Duitse btw wordt ten onrechte geheven, omdat het gebruik van de goederen in Portugal ligt (vgl. Teleos en de Zweedse boot).

5. EMAG en Euro Tyre Holding¹⁴

In de zaak EMAG kwam de volgende casus aan de orde. B, gevestigd in Oostenrijk, koopt goederen van leveranciers in Italië en Nederland (A). Diezelfde goederen verkoopt B aan EMAG, eveneens in Oostenrijk gevestigd (C). B geeft aan A de opdracht de spullen rechtstreeks naar C te vervoeren. C kent geen van de partijen A.

De feiten in deze casus duiden ondubbelzinnig op een A-B-C-contract. A verkoopt aan B en B aan C, terwijl het vervoer rechtstreeks van A naar C plaatsvindt. Volgens de in het arrest aangehaalde nationale bepalingen kent Oostenrijk een soortgelijke regeling voor A-B-C-leveringen als Nederland. De Oostenrijkse rechter wil weten op welke 'levering' het nultarief van toepassing is. Hij stelt zijn vragen aan het HvJ met gebruikmaking van de terminologie 'leveringsovereenkomst' en 'levering', er impliciet van uitgaande dat beide begrippen in btw-technische zin aan elkaar gelijk zijn. Het HvJ beantwoordt de vragen van de Oostenrijkse rechter op basis van het uitgangspunt dat er tussen A en B enerzijds en B en C anderzijds leveringen plaatsvinden. De uitkomst van deze zaak is dat slechts aan één van de beide leveringen een intracommunautair karakter kan worden toegekend. De andere levering is noodzakelijkerwijs een nationale, binnenlandse levering. Het HvJ geeft echter niet aan hoe moet worden bepaald welke van de twee leveringen leidt tot toepassing van het nultarief en tot een verwerving.

¹⁴ Resp. HvJ 6 april 2006, nr. C-245/04 en HvJ 16 december 2010, nr. C-430/09.

Euro Tyre Holding¹⁵ is een Nederlandse zaak. Euro Tyre Holding (hierna: ETH) verkoopt ‘af magazijn’ banden aan B. De banden worden voor rekening van B (twee Belgische vennootschappen) opgehaald door C, gevestigd in België. Belanghebbende A factureert B voor de levering van de banden met toepassing van het nultarief. B verkoopt de banden op haar beurt aan C. C is dus zowel de vervoerder als de eindafnemer. De vervoerskosten die C maakt worden als zodanig aan B in rekening gebracht. De banden worden rechtstreeks afgeleverd in het magazijn van C in België, die ze vervolgens aan haar klanten verkoopt.

In zijn vraag aan het HvJ gebruikt de Hoge Raad de term ‘levering’ en tevens de begrippen ‘koper’ en ‘verkoper’.¹⁶ Daarbij refereert hij aan (thans) art. 3 lid 4 Wet OB 1968. Volgens dat artikel is sprake van evenveel leveringen als er kopers en verkopers zijn in een ketentransactie. De Zesde Richtlijn kent deze fictie niet, hoewel daarin wel beschreven staat hoe een ‘vereenvoudigde A-B-C-levering’ btw-technisch moet worden afgehandeld (art. 28 quater onder E Zesde Richtlijn, art. 141 Btw-richtlijn). Hierdoor krijgt de gestelde vraag een dubbele bodem. Blijkbaar gaat de Hoge Raad, evenals van Hilten in haar conclusie, ervan uit dat sprake is van een A-B-C-contract. De feiten wijzen ook in die richting (zie de vermelding van de feiten in het verwijzingsarrest van de Hoge Raad). De banden werden aan B verkocht onder de voorwaarde dat ze in het magazijn van ETH zouden worden afgeleverd. Vóór de aflevering ontving B de factuur van ETH. B had de banden echter al aan C verkocht voordat ze werden afgeleverd in het magazijn van ETH. B lijkt de feitelijke beschikkingsmacht over de banden nooit te hebben gehad, maar volgens de Nederlandse wetgeving is er wel aan hem geleverd.

Het HvJ heeft nogal wat cryptische bewoordingen nodig om een oordeel te geven. Ik geef de overwegingen kort weer.

Het hof herhaalt de voorwaarden voor een intracommunautaire levering zoals die zijn geformuleerd in (o.a.) de zaak *Teleos*. Er moet sprake zijn van een levering van goederen die aantoonbaar naar een andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd en daar fysiek zijn aangekomen.

B heeft de beschikkingsmacht over de goederen gekregen op het moment dat C ze bij ETH ophaalde. Daarmee is nog niet gezegd dat de levering intracommunautair is. ETH kan het nultarief slechts toepassen als het voornemen van B de goederen naar een andere lidstaat te (laten) vervoeren

¹⁵ In het kader van de tenaamstelling van de aanslag waarschijnlijk de oude naam van de leverancier.

¹⁶ HR 9 oktober 2009, nr. 43.945.

voldoende aannemelijk is en B zijn buitenlandse btw-identificatienummer aan ETH afgeeft (onderdeel 34 en 35 van het arrest). Mocht B aan ETH achteraf meedelen dat de spullen in het binnenland blijven, dan moet ETH de nationale (in casu Nederlandse) btw nafactureren.

Als B de beschikkingsmacht verstrekt aan C voordat het intracommunautaire vervoer aanvangt is de levering van ETH aan B, ondanks het feit dat de goederen naar een andere lidstaat worden vervoerd, niet aan het nultarief onderworpen.

In het geval waarin de leverancier er alles aan heeft gedaan het bewijs te vergaren dat de goederen naar een andere lidstaat gaan, kan hij het nultarief hanteren en is de afnemer de btw verschuldigd, als blijkt dat de goederen buiten medeweten van ETH niet naar die lidstaat zijn overgebracht of vervoerd. Die btw is hij verschuldigd in het land waarin de leverancier is gevestigd (zie ook Teleos).

Het dictum luidt dat ETH het nultarief kan toepassen als B de macht over de goederen in Nederland heeft gekregen, verklaart heeft ze naar een andere lidstaat te (laten) vervoeren en zijn btw-identificatienummer aan ETH heeft verstrekt. Een bijkomende voorwaarde is dat B de beschikkingsmacht van de goederen aan C heeft overgedragen in België, althans na de aanvang van het intracommunautaire vervoer. Anderzijds kan ETH de toepassing van het nultarief deelachtig worden als zij niet beter weet dan dat de goederen naar het buitenland zijn verzonden of vervoerd en alles heeft gedaan zich daarvan te vergewissen.

De Hoge Raad heeft inmiddels geoordeeld dat ETH terecht het nultarief heeft toegepast, enerzijds omdat zij heeft voldaan aan de formele vereisten en anderzijds omdat zij niet eerder dan nadat de goederen Nederland hadden verlaten ervan op de hoogte is gebracht dat de goederen waren doorverkocht voordat deze bij haar bedrijfsvestiging werden opgehaald.¹⁷ De Hoge Raad acht de ‘beschermingsregel’ dus ook van toepassing als de oorspronkelijke leverancier (in casu ETH) niets weet of kan weten omtrent het tijdstip waarop partij B de beschikkingsmacht heeft overgedragen aan partij C.

6. Verschuldigdheid bij de afnemer

Volstrekt onduidelijk is hoe, in de gevallen waarin de leverancier ten aanzien van de toepassing van het nultarief wordt beschermd, de verschuldigdheid van de btw door de afnemer moet worden geformaliseerd. Weliswaar kent art. 20 AWR een regeling dat een ander dan de belastingplichtige de

¹⁷ HR 25 maart 2011, 43.495bis.

belasting verschuldigd is, als niet-heffing aan die ander is te wijten als gevolg van de niet-nakoming van wettelijke regels. Deze puur nationale wetgeving kan echter geen rol spelen in uitspraken van het HvJ. Bovendien overtreedt B geen wettelijke regels door te verklaren dat hij de goederen naar een andere lidstaat brengt, maar dat nalaat te doen. Ook de Invorderingswet biedt geen mogelijkheden de belastingschuld op B te verhalen. Art. 205 Btw-richtlijn geeft nog ruimte voor de invoering van bepaalde verleggingsregelingen, maar daarvan heeft de Nederlandse wetgever geen gebruikgemaakt. De verschuldigdheid van de afnemer is een uitvinding van het HvJ die in Nederland niet kan worden geëffectueerd.

7. De betekenis van het btw-identificatienummer

De verplichting het btw-identificatienummer van de afnemer op de factuur voor een intracommunautaire levering te vermelden heeft een controlefunctie. De lidstaten kunnen zo (via het VIES-systeem) controleren of op een intracommunautaire levering een intracommunautaire verwerving is gevolgd. Deze taak wordt zo serieus opgevat dat in de wetgeving (met name de Nederlandse) is opgenomen dat het nultarief niet van toepassing is als de factuur niet het (geverifieerde) btw-identificatienummer van de afnemer bevat. Volgens mij is de vermelding van dat nummer ook na de aanvulling van art. 12 Uitvoeringsbesluit OB niet constitutief voor de toepassing van het nultarief.

Dat is met name af te leiden uit het arrest Collée. In dat arrest verklaarde het HvJ voor recht:

‘Bijgevolg vereist (...) het beginsel van fiscale neutraliteit, nu (...)blijkt dat onmiskenbaar een intracommunautaire levering is verricht, dat wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan, de btw-vrijstelling wordt verleend, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet voldoen aan bepaalde formele vereisten.’

Naar mijn mening is de vermelding van (of zoals het Uitvoeringsbesluit zegt: het beschikken over) het btw-identificatienummer een formele eis.

Niet-nakoming van een in het nationale recht opgenomen verplichting, zoals de verplichting tot identificatie van de afnemer voor wie de intracommunautaire levering bestemd is kan echter volgens onderdeel 50 van de zaak R. worden getroffen door de sanctie het nultarief niet toe te kunnen passen. In de zaak R. zijn echter niet alleen opzettelijk verkeerde btw-nummers vermeld (wat naar mijn mening ernstiger is dan geen vermelding), maar zijn ook opzettelijk onjuiste namen en adressen van de afnemers vermeld c.q. is ten onrechte vermeld dat de auto's onder de margeregeling vielen.

Het enkel niet vermelden van het btw-identificatienummer lijkt me geen fraude, waarop de sanctie staat het nultarief niet te kunnen toepassen.

Toch heeft de vermelding van het btw-identificatienummer zin. Zoals blijkt uit de zaak van Euro Tyre Holding wordt een belanghebbende beschermd tegen de malversaties van de afnemer als hij beschikt over diens btw-identificatienummer. Het beschikken over dat nummer is dus vooral nuttig in de gevallen waarin de afnemer zijn toezeggingen omtrent de buitenlandse bestemming van de goederen niet nakomt of (zoals de Hoge Raad besliste) niet bekend is met het feit dat de beschikkingsmacht vóór het vervoer naar het buitenland aan een derde is overgedragen.

8. Conclusie

Het overgangssysteem is opgezet om de leveranciers van goederen binnen de EU niet te belasten met grenscontroles. Het gevolg is dat het bewijs van de terechte toepassing van het nultarief bij de ‘uitvoer’ van goederen naar een EU-lidstaat door de leverancier moet worden geleverd.

In de zaak Teleos heeft het HvJ aangegeven wat een levering intracommunautair maakt en in de zaak R. wordt aan een fraudeur de toepassing van het nultarief geweigerd ondanks het feit dat de overdracht van de auto's voldoet aan de voorwaarden van een intracommunautaire levering. Het gevolg is dat in het verkeerde land (namelijk dat van de leverancier) btw wordt geheven. Overigens vindt de weigering van de toepassing van het nultarief ‘bij wijze van sanctie’ als aan de voorwaarden voor een intracommunautaire levering is voldaan geen steun in de Europese btw-richtlijn(en).

De leverancier moet niet alleen de voorwaarden kennen van de intracommunautaire levering, maar hij moet ook weten waar het uiteindelijke gebruik plaatsvindt (Zweedse boot) en of de afnemer de beschikkingsmacht over de goederen al of niet vóór de aanvang van het vervoer naar de andere lidstaat heeft overgedragen aan een derde (zaak ETH).

In gevallen waarin de leverancier volkomen te goeder trouw is, wordt hij beschermd (ETH- en Teleos-zaak). De verlegging van de verschuldigdheid van de btw naar de afnemer Teleos en ETH in de gevallen waarin de leverancier bescherming geniet is niet wettelijk geregeld en leidt, zelfs als er een wettelijke basis bestaat, tot grote problemen voor de Belastingdienst. Zij moet de frauderende buitenlander opsporen om in het land waarin de levering plaatsvond (bijvoorbeeld Nederland) btw te voldoen.

Het VIES-systeem beschermt de belastingplichtige niet en biedt de Belastingdienst geen aanleiding tot naheffingen in de gevallen waarin de afnemer wel of geen verwerving heeft aangegeven. De vraag komt op of het VIES-systeem nog van waarde is.

Al met al worden leveranciers opgezadeld met behoorlijke risico's bij de toepassing van het nultarief op een intracommunautaire levering. Zij moeten heel wat onderzoek doen. Dat belemmert de handel. Het overgangssysteem moet worden aangepast. Alleen als de leveringen naar andere lidstaten plaatsvinden alsof het binnenlandse leveringen zijn, zal het btw-systeem bij intracommunautaire transacties voldoen aan de eisen van een interne markt.

Toekomst voor de btw? (column)

*Mr. D.G. van Vliet*¹

Een column voor amicus Arthur. Dat past wel. Hij spreekt de columntaal. In het kader van dit liber amicorum moet het gaan over de toekomst van de btw. Maar wie kan in de toekomst kijken? Niet een gewone sterveling als ik. Dus of de btw toekomst heeft ...? Wie zal het zeggen.

Maar dan stuit ik op het groenboek, het liber caeruleus, van de Commissie van de EU. Zo instructief besproken door Wolf in Weekblad 2011/680.² De btw hééft toekomst, volgens dit boek. In 2020 is het bereikt, een ‘eengemaakte markt’, waarvan de huidige interne markt nog maar een slap aftreksel is. En om die eengemaakte markt te bereiken is – naast een gemeenschappelijke grondslag voor de vennootschapsbelasting – een nieuwe ‘btw-strategie’ nodig. Met het groenboek zet de Commissie naar eigen zeggen daarvoor de eerste stap. Duidelijk is dat de btw als zodanig, dat wil zeggen als systeem om belasting over bestedingen te heffen, niet ter discussie staat. Het gaat in het groenboek enkel om verbeteringen van en binnen dat systeem. Lang leve de btw! Naar mijn inschatting haalt dat stelsel de 22^{ste} eeuw wel.

Zeker na het liber caeruleus zie ik niet dat stelsel vervangen worden door een systeem van een enkele belasting in de kleinhandelsfase, een systeem zonder de nodeloze administratieve rompslomp die ondernemers thans in de import-, productie- en handelssfeer ervaren. De politieke wil ontbreekt om daar de tanden in te zetten. In het groenboek schrijft de Commissie zelfs dat het huidige overgangssysteem (met betrekking tot het intracommunautaire goederenverkeer) ‘verdiensten’ heeft. De vrijstelling voor intracommunautaire leveringen betekent immers dat de btw niet behoeft te worden ‘voorgefinancierd’.

Maar, vraag ik dan, als dat zo is, waarom dan niet voor de btw een vrijstelling voor alle transacties in de businesssfeer? Dát helpt het bedrijfsleven pas vooruit. En dan verdwijnt ook dat malle verschil tussen binnenlandse en intracommunautaire leveringen. Maar nee, dat kan niet, want dan zou de btw ‘verworden’ tot een kleinhandelsbelasting, met nieuwe fraude-mogelijkheden als gevolg, aldus het groenboek. Overigens de Commissie

¹ Vicepresident van de Hoge Raad der Nederlanden.

² Mr. dr. R.A. Wolf, ‘Het btw-groenboek; een nieuw stelsel in 33 vragen?’.

zou zo'n uniform systeem wel willen onderzoeken, maar de Raad zet de hakken in het zand.

Dat alles neemt niet weg dat het overgangssysteem absurd is, een doolhof. Ondernemers die ermee te maken hebben, kunnen niet meer doen dan star de regels toepassen en het beste ervan hopen. Dat beste is vaak slecht. Dat laten de praktijkgevallen zien die de rechtspraak halen. Dan spreken we niet over de talloze gevallen die verborgen blijven.

Waarom moet de handel in die Europese markt zo bemoeilijkt worden? Waarom niet gelijke regels voor verkopen aan in eigen land gevestigde afnemers en voor verkopen aan in andere lidstaten gevestigde afnemers? Waarom in die laatste situatie valkuilen? Zoals wanneer de afnemer de goederen vóór de aflevering alweer doorverkoopt. Een recent en bekend voorbeeld, aan de praktijk van alledag ontleend. De firma Euro Tyre B.V. (ET) verkoopt banden aan een ondernemer (W) die in België zijn bedrijf heeft. Dat gaat echter zomaar niet. ET zou terdege moeten bladeren in het boekje 'hoe zit het met de btw?'. Dan zou zij zien dat er risico's zijn. Kan zij die transactie niet beter achterwege laten? Maar ja, wie bladert nu in dat boekje, als hij een goede deal kan sluiten? Dat gebeurt dus niet. W geeft aan dat hij de banden komt afhalen of laat afhalen, met bestemming zijn adres in België. Hij wil – dus – geen btw op de factuur. Het gaat immers om een levering naar een andere lidstaat. ET kent deze regel en geeft gevolg aan de wens van W, op voorwaarde dat W de banden inderdaad naar België brengt of laat brengen. Op zeker moment komt W inderdaad opdagen, althans een vrachtwagen met chauffeur die volgens de papieren door W gemachtigd is de goederen op te halen. ET wuift hem vriendelijk uit. De vrachtwagen rijdt naar België, zij het naar een ander adres dan dat van W. Maar dat laatste weet ET niet.

Na enige tijd komt er controle van de fiscus. Met als gevolg dat over de transactie met W alsnog btw wordt geheven. Volgens de inspecteur had ET deze ten onrechte buiten de btw-heffing gelaten, omdat W de banden al had doorverkocht aan een andere Belgische ondernemer, voordat hij die bij ET ophaalde, en aldaar afleverde. ET wist daarvan niets, maar dat maakte niet uit: regels zijn regels, ook als ze hard zijn.

De zaak kwam voor de Hoge Raad en die stelde aan het Hof van Justitie van de EU de vraag wat die regels in dit geval nu eigenlijk zijn. Het Hof van Justitie kwam met een genuanceerd antwoord (HvJ 22 oktober 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre B.V.), BNB 2011/130). Het voert te ver dat hier te beschrijven, maar zo uitgelegd als het Hof van Justitie doet, zijn die regels in de praktijk dikwijls onuitvoerbaar. Wellicht daarom weeft het Hof van Justitie een verzachting in zijn arrest. Deze komt erop neer dat de leverancier die te goeder trouw geen btw berekent in een geval van een levering naar een andere lidstaat, wordt beschermd. Hij mag het ervoor houden dat de transactie vrij van btw is, ook al zou de regel het tegendeel inhouden.

Deze strohalm heeft de Hoge Raad in de zaak van ET aangegrepen om recht te doen (HR 25 maart 2011, nr. 43.945, V-N 2011/17.21).

Vele ‘business-to-business’ (B2B-)transacties in binnen- en buitenland hebben zo’n abc-structuur. Handel is handel en deze is niet beperkt tot verkopen van A aan B. Veelal komen ook C, D enz. eraan te pas. Dikwijls zijn goederen al doorverkocht voor ze worden afgeleverd. In het binnenland vormt een dergelijke structuur geen probleem. Elke transactie wordt op dezelfde manier behandeld en verwerkt (factureren van btw, op aangifte voldoen en recht op aftrek bij degene aan wie wordt gefactureerd). Maar o wee als in de keten betrokken ondernemers niet in dezelfde lidstaat zijn gevestigd en/of de goederen een grens tussen lidstaten passeren. Dan kun je niet eenvoudig het overgangssysteem van intracommunautaire leveringen toepassen, maar moet de ondernemer heel goed opletten. Soms moet hij de nationale btw van de eigen lidstaat in rekening brengen, soms juist niet en in andere gevallen is hij btw verschuldigd in een andere lidstaat. Ook de aftrek van de verschuldigde btw is niet vanzelfsprekend (zie HR 22 april 2011, nr. 42.192, 42.307, 43.175 en 43.176, V-N 2011/23.21, 24.15, 23.20 en 23.22).

Het is al met al te hopen dat dit terrein van de btw snel wordt gezuiverd, zodat er werkelijk een ‘eengemaakte’ markt kan ontstaan, ontdaan van onuitvoerbare regels.

Heffing van omzetbelasting bij wederinvoer

*Mevr. mr. E.M. Vrouwenfelder*¹

1. Inleiding

Ik ken Arthur Denie vanaf het moment dat ik de inspecteursopleiding bij het Opleidingsinstituut Financiën (OIF) in Den Haag volgde. Arthur gaf daar les, gebruikmakend van de methode van het probleem gestuurd onderwijs en ik maakte daar kennis met de heffing van omzetbelasting en douanerechten. Deze onderwijsmethode is, denk ik, op zijn lijf geschreven; hij was daardoor in staat dat te doen wat hij het beste kan: het te allen tijde meedenken met studenten en het meegaan in ieders gedachtegang. Af en toe ging dat wat chaotisch maar altijd plaatste Arthur alles in een wetenschappelijk kader. Ik heb ervan genoten. Zijn enthousiasme, zijn onconventionele manier van denken en zijn bereidheid alle vaststaande uitgangspunten binnen de heffing van omzetbelasting ter discussie te stellen, hebben mij geënthousiasmeerd en aangestoken.

Hij werkte tegelijkertijd met zijn onderwijsactiviteiten op het OIF aan zijn proefschrift over de overheid en de omzetbelasting. Wij (de cursisten) noemden dit proefschrift wel eens spottend ‘de voetnoot’ omdat het aan voetnoten in zijn dissertatie niet ontbrak. Ik zal in mijn stukje dan ook proberen voetnoten te vermijden.

In de inleiding van zijn proefschrift gaat Arthur in op de concurrentieverstorende effecten bij in- en uitvoer ten gevolge van de verschillende stelsels van heffing van omzetbelasting binnen de EEG. Deze effecten noopten indertijd tot een gemeenschappelijk stelsel binnen de EEG. Dat stelsel is er, zoals bekend, gekomen, maar dat wil geenszins zeggen dat er thans op het gebied van in- en uitvoer en de omzetbelasting heffing geen problemen meer zijn. Mijn bijdrage aan dit liber amicorum gaat over het heffen van omzetbelasting – of het niet heffen van omzetbelasting – bij wederinvoer van goederen die in het vrije verkeer van de Gemeenschap (sinds 1 december 2009: de Unie) maar hierna zal ik het eenvoudigheidshalve over de Gemeenschap hebben) zijn verkregen.

¹ Vicepresident in het Gerechtshof Amsterdam.

2. Invoer

Tot de belastbare feiten voor de heffing van omzetbelasting behoort, zoals bekend, behalve het verrichten van leveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen, de invoer van goederen. Dat is opgenomen in art. 1 aanhef en onderdeel d Wet OB en in art. 2 lid 1 aanhef en onder d Btw-richtlijn. Wat onder het begrip invoer van goederen moet worden verstaan is neergelegd in art. 18 Wet OB en art. 30 Btw-richtlijn. Onder meer wordt als invoer beschouwd het brengen in Nederland vanuit een derde land van goederen die niet aan bepaalde voorwaarden voldoen. In beginsel wordt dit belastbare feit in de heffing van omzetbelasting betrokken. In de Btw-richtlijn wordt het begrip invoer als volgt omschreven:

‘Als ‘invoer van goederen’ wordt beschouwd het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van artikel 24 van het Verdrag. Naast het in de eerste alinea bedoelde geval wordt als invoer van goederen beschouwd het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich in het vrije verkeer bevindt, uit een derde landgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap’.

Meteen hier wordt het al moeilijk: wanneer doet zich het belastbare feit van invoer voor? Is het mogelijk goederen in te voeren die van oorsprong uit de Gemeenschap komen? Advocaat-generaal van Hilten vraagt zich dit af in haar conclusie van 14 september 2009, nr. 08/04252. Zij meent dat dat helemaal niet evident is, met name gelet op art. 9 en 10 EG-Verdrag c.q. art. 23 en 24 EG. Zij merkt echter tevens op dat sinds 1 januari 2007 geconcludeerd kan worden dat het weder invoeren van goederen die van oorsprong uit de Gemeenschap zijn kan worden aangemerkt als invoer omdat de Btw-richtlijn niet meer verwijst naar art. 23 EG. De Hoge Raad is in deze zaak vervolgens heel duidelijk. In zijn arrest van 4 juni 2010, nr. 08/04252, LJN: BK0353 overweegt de Hoge Raad dat voor goederen die vanuit een derdeland Nederland dan wel een andere lidstaat van de Gemeenschap binnenkomen, het belastbare feit invoer zich voordoet, ook indien die goederen van oorsprong zijn uit één van de lidstaten. De Hoge Raad verwijst naar een eerder arrest uit 1997 (HR 7 mei 1997, nr. 32.167, LJN: AA2082).

Hiervan uitgaande komt de vraag op wat de reikwijdte van de vrijstelling voor terugkerende goederen is.

3. Wederinvoer

Met betrekking tot een vrijstelling van goederen die van oorsprong uit de Gemeenschap komen noem ik art. 185 lid 1 Communautair Douanewetboek

(CDW). Dit artikel bepaalt, kort gezegd, dat communautaire goederen die, na te zijn uitgevoerd en binnen drie jaar opnieuw het douanegebied worden binnengebracht, niet aan de heffing van invoerrechten zijn onderworpen. Ingevolge art. 143 lid 1 aanhef onder e Btw-richtlijn (voorheen art. 14 lid 1 aanhef en onderdeel e Zesde richtlijn) geldt dat voor de wederinvoer van goederen (kort gezegd) een vrijstelling van toepassing is voor terugkerende goederen in de staat waarin zij werden uitgevoerd door degene die ze heeft uitgevoerd, indien deze goederen voor een vrijstelling van invoerrechten in aanmerking komen. Deze richtlijnbeepaling is in de Nederlandse wetgeving geïmplementeerd in art. 21 aanhef en onderdeel a Wet OB. Dit artikel bepaalt dat ingeval een vrijstelling van belasting bestaat voor douanerechten, deze ook bestaat voor de heffing van omzetbelasting. Opvallend is dat in de Wet OB deze vrijstelling ook geldt ingeval een andere persoon de goederen invoert dan degene die de goederen uitvoerde terwijl in de richtlijn de vrijstelling is beperkt tot de persoon die de goederen uitvoerde en vervolgens weder invoert.

4. Voorwaarde vrijstelling wederinvoer

Ik realiseer me dat deze uiteenzetting over wederinvoer een wat technisch karakter heeft. Toch moet daaraan nog worden toegevoegd dat in de douaneregeling een belangrijke voorwaarde is opgenomen voor de vrijstelling van omzetbelasting bij invoer van terugkerende goederen, namelijk in art. 7:26 lid 2 Algemene Douaneregeling (regeling van 14 juli 2008, Stcrt 2008, 145, in werking getreden met ingang van 1 augustus 2008 en tot die datum art. 100 Douaneregeling, regeling van 10 mei 1996, Stcrt. 1996, 94 en 102).

De voorwaarde die dit artikel stelt voor de vrijstelling van omzetbelasting bij invoer is dat wordt aangetoond dat op de terugkerende goederen omzetbelasting drukt. Dat lijkt een logische voorwaarde. Waarom zou er vrijstelling voor omzetbelasting bij invoer moeten worden verleend voor goederen waar geen omzetbelasting op drukt? Het niet drukken van omzetbelasting en het wel verlenen van een vrijstelling is een flagrante verstoring van de concurrentieverhoudingen, en dat dat voorkomen moet worden is iets waar Arthur in de inleiding van zijn proefschrift (hoewel in een ander verband) al op wees.

Advocaat-generaal Van Hilten merkt in haar al eerder vermelde conclusie van 14 september 2009, 08/04252 op dat deze beperkende voorwaarde niet in de richtlijnbeepaling is terug te vinden. Wat daar ook van zij, ik vind het wel heel begrijpelijk dat deze voorwaarde wordt gesteld, al is het maar in het kader van het voorkomen van fraude.

5. Invoer van jachten

Ik vermoed dat de invoering van de voorwaarde van art. 100 Douaneregeling verband houdt met de constructies/varianten die in de jaren 90 van de vorige eeuw werden toegepast om zeil- en motorjachten te verhandelen zonder daarvoor omzetbelasting te voldoen.

De werkwijze was in wezen simpel van aard. Een ondernemer kocht of vervaardigde een jacht en voerde dat jacht uit met toepassing van het nultarief voor de heffing van omzetbelasting. Het jacht werd vervolgens buiten de Gemeenschap – bijvoorbeeld op een Kanaaleiland – aan een particulier geleverd. De particulier voerde daarna het jacht weer in en claimde dan de vrijstelling van omzetbelasting bij invoer omdat sprake was van een terugkerend goed. Uiteraard bestonden er diverse variaties op deze handelwijze maar het kwam er uiteindelijk op neer dat het jacht Nederland verliet zonder dat er omzetbelasting op drukte en vervolgens met toepassing van een vrijstelling werd weder ingevoerd.

Deze constructie/variant bracht een aanzienlijk voordeel op de prijs van een jacht mee, te weten de gehele btw op het jacht, toch al gauw een kleine 20%.

6. ‘Btw-verklaring’

Door de douane werd desgevraagd een zogenaamde ‘btw-verklaring’ afgegeven. Daarmee kon een particulier zijn voordeel veiligstellen. Een dergelijke verklaring wordt afgegeven als bewijs dat de omzetbelasting voor het pleziervaartuig is betaald, en dat het vaartuig bij terugkeer in Nederland met vrijstelling van omzetbelasting kan worden toegelaten. Voorwaarde is dus wel dat er omzetbelasting is betaald. Ik merk op dat de terminologie verschilt van art. 7:26 Algemene douaneregeling waarin het woord ‘drukt’ wordt gebruikt en niet ‘betaald’. Mogelijk kan zich dus de situatie voordoen dat wel betaald is maar dat geen omzetbelasting drukt; bijvoorbeeld doordat nadien een teruggaaf heeft plaatsgevonden. Een dergelijke ‘btw-verklaring’ biedt het grote voordeel dat het jacht dan steeds – ook na afloop van de driejaarstermijn – in Nederland kon terugkeren met vrijstelling van heffing van omzetbelasting, ongeacht de vraag wie het jacht invoerde. Dus ook na een levering van het jacht aan een derde behield een dergelijke verklaring zijn waarde.

Een voorbeeld van een dergelijke variant is te vinden in de zaak die leidde tot de uitspraak van het Hof Amsterdam van 12 november 1998, nr. 97/01293, LJN: BN0389. In deze zaak werd het jacht na te zijn overgedragen aan een particulier ten invoer aangegeven en werd het beroep op de vrijstellingsregeling gehonoreerd. Belanghebbende wilde daarna graag een

‘btw-verklaring’ om het jacht bij terugkeer in Nederland steeds met een vrijstelling te kunnen invoeren. Het Hof Amsterdam oordeelde dat er geen beroep mogelijk was tegen de weigering van de inspecteur om een dergelijke verklaring af te geven omdat geen sprake was van een voor bezwaar vatbare beschikking. Ik kan dat goed volgen. Een dergelijke ‘btw-verklaring’ heeft immers geen enkele wettelijke status.

Meer recent is de btw-verklaring’ aan de orde gekomen in het hiervoor al genoemde arrest van de Hoge Raad van 4 juni 2010. Deze zaak betreft een jacht dat van oorsprong uit Nederland komt en ter zake waarvan omzetbelasting is betaald die niet in aftrek is gebracht. De douane heeft voor dat jacht een verklaring afgegeven dat omzetbelasting is betaald en dat het jacht bij terugkeer in Nederland met vrijstelling kan worden toegelaten. De verklaring geldt voor onbepaalde duur en voor opvolgende eigenaren. Belanghebbende voert het jacht na het verstrijken van de driejaarstermijn op 30 december 2005 in. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat de vrijstelling voor terugkerende goederen niet geldt vanwege het verstrijken van de driejaarstermijn en reikt een uitnodiging tot betaling uit. De Hoge Raad oordeelt dat de rechtbank ten onrechte voorbij is gegaan aan het beroep dat belanghebbende op de verklaring heeft gedaan. De Hoge Raad verwijst de zaak om de stelling te beoordelen inzake het vertrouwen dat door het verstrekken van de verklaring is gewekt.

7. Invoering art. 100 Douaneregeling (thans art. 7:26 Algemene douaneregeling)

Door de invoering van art. 100 lid 2 Douaneregeling (thans art. 7:26 lid 2 Algemene douaneregeling) werd de hiervoor besproken ‘variant’ voor het ontlopen van heffing van omzetbelasting vanaf 1 juni 1996 voorkomen. Er moest vanaf de invoering van dit artikel worden aangetoond dat er omzetbelasting op het wederingevoerde goed (vaak een jacht) drukte. Een jacht dat werd uitgevoerd door een ondernemer met toepassing van het nultarief en daarna weer werd ingevoerd door een particulier kwam door de inwerkingtreding van dit artikel niet meer voor een vrijstelling bij invoer in aanmerking.

In een andere zaak bij Hof Amsterdam werd de vraag aan de orde gesteld of art. 100 lid 2 Douaneregeling terugwerkende kracht had. Het ging hier om de eerder besproken variant waarbij de belanghebbende een beroep deed op de vrijstelling voor terugkerende goederen. Deze zaak betreft een jacht dat op 2 november 1994 wederingevoerd werd. De inspecteur weigerde de toepassing van de vrijstelling en reikte aan belanghebbende een uitnodiging tot betaling van omzetbelasting uit. Eén van de argumenten die de inspecteur aanvoerde is dat art. 100 lid 2 Douaneregeling ook reeds voor 1 juni 1996 diende te worden te worden toegepast, met andere woorden dat aan dit

artikel terugwerkende kracht toekwam. Het Hof Amsterdam oordeelt in zijn uitspraak van 19 februari 2001, nr. 99/0565, V-N 2001/23.35 dat deze stelling ongegrond is. De uitnodiging tot betaling wordt vernietigd.

8. Heffing van omzetbelasting bij particulieren

De invoering van art. 100 lid 2 Douaneregeling (thans art. 7:26 lid 2 Algemene douaneregeling) houdt zoals ik hiervoor al opmerkte vermoedelijk verband met constructies/varianten met jachten waarbij een ondernemer een jacht uitvoert met toepassing van het nultarief van de heffing van omzetbelasting en waarbij een particulier het jacht vervolgens weder invoert. Een toelichting op de invoering van dit artikel waarin dit wordt bevestigd heb ik echter niet kunnen vinden.

De vraag rijst wat evenvermelde bepaling betekent ingeval een en dezelfde particulier een goed uitvoert en daarna weder invoert. Ik zal hierna eerst ingaan op de vooronderstelling dat ingeval een particulier een goed koopt in het vrije verkeer in Nederland ervan uit kan worden gegaan dat daar omzetbelasting op drukt.

9. Art. 38 Wet OB

Ten tijde van de invoering van de Wet OB in 1968 heeft er in het parlement een discussie plaatsgevonden over de wijze waarop prijzen aan consumenten dienen te worden aangeduid. Reeds in de Wet OB 1954 was het ondernemers verboden ter zake van het verrichten van leveringen en diensten aan anderen dan ondernemers en publiekrechtelijke lichamen de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk afzonderlijk in rekening te brengen.

Thans is het ingevolge art. 38 Wet OB verboden om aan anderen dan ondernemers en publiekrechtelijke lichamen goederen en diensten aan te bieden tegen prijzen met zodanige aanduidingen dat de omzetbelasting niet in de prijs zou zijn begrepen. Indien een ondernemer dit verbod overtreedt kan hij, gelet op het bepaalde in art. 42 Wet OB, met een geldboete van de derde categorie worden bestraft.

Deze bepaling stond oorspronkelijk niet in het wetsvoorstel. Bij amendement Scholten is dit artikel in de Wet OB opgenomen. Uit de wetgeschiedenis blijkt dat de achtergrond hiervan is dat zowel voor de consument als voor de ondernemer zekerheid moet bestaan ten aanzien van de publieksprijzen. Er mag geen verwarring ontstaan, noch bij de consumenten noch bij de concurrerende ondernemer omtrent de vraag of de prijs in- of exclusief omzetbelasting wordt gepubliceerd (zie Handelingen II 1967/68, 9324, p. 2090 en 2117). Kortom, de consument mag ervan uitgaan dat indien

hem tegen een bepaalde prijs een goed of dienst wordt aangeboden deze prijs de vergoeding betreft inclusief omzetbelasting.

We zien tegenwoordig vaak reclames waarin een goed of een dienst wordt aangeboden met de 'slogan' dat de prijs omzetbelastingvrij is; de winkelier zal de omzetbelasting, aldus de reclame voor zijn rekening nemen en de particulier betaalt de prijs exclusief de omzetbelasting. Dat is een mooie reclame maar van 'omzetbelastingvrij' is natuurlijk geen sprake: in feite verleent de winkelier een korting op de prijs van (thans) 19% en zal hij ter zake van de verminderde prijs omzetbelasting voldoen (thans 19/119 van hetgeen hij in rekening heeft gebracht). Er is dus geen sprake van het in rekening brengen van een prijs waarin de omzetbelasting niet is begrepen. Dankzij art. 38 Wet OB hoeft de particulier zich dus geen enkele zorg te maken over het bedrag dat hem in rekening wordt gebracht. Hij heeft slechts een korting verkregen van 19% op een prijs waar de omzetbelasting in is begrepen. Hij kan nimmer voor nare verrassingen komen te staan.

Of toch wel? Bijvoorbeeld bij wederinvoer van goederen die hij 'omzetbelastingvrij' heeft verkregen?

10. Heffing van omzetbelasting op Schiphol

In het algemeen geldt, kort gezegd, dat leveranciers van goederen het nultarief mogen toepassen ingeval zij leveren aan natuurlijke personen die hun normale verblijfplaats hebben in een derdeland (zie art. 23a Uitvoeringsbeschikking OB). Dit valt te begrijpen in het kader van het uitgangspunt dat de omzetbelasting het gebruik beoogt te treffen waar dat plaatsvindt, en dat in deze gevallen het gebruik plaatsvindt in een derdeland.

Toepassing van het nultarief ter zake van de levering aan natuurlijke personen die hun normale verblijfplaats binnen Nederland hebben is daarom niet toegestaan.

Niettegenstaande deze regeling blijkt uit een uitspraak van het Hof Amsterdam dat ook goederen die zich in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden in de taxfreeshops op Schiphol worden verkocht met toepassing van het nultarief zonder dat wordt vastgesteld of de afnemers binnen of buiten de Gemeenschap zijn gevestigd (uitspraak van het Hof Amsterdam van 8 oktober 2009, nr. P08/00707 DK en 08/00708 DK, LJN: BJ9435). Met andere woorden: het maakt in de toepassingspraktijk kennelijk niet uit of de afnemer zijn normale verblijfplaats binnen of buiten de Gemeenschap heeft.

Deze toepassingspraktijk brengt mee dat ook afnemers (consumenten) die binnen de Gemeenschap zijn gevestigd goederen vanuit het vrije verkeer van

de Gemeenschap verkrijgen zonder dat ter zake door de leverancier omzetbelasting wordt voldaan. De inspecteur heeft in de zaak die bij Hof Amsterdam speelde ter zitting bevestigd dat zulks met instemming van de Belastingdienst is gebeurd.

11. Heffing van omzetbelasting ter zake van de (weder)invoer

Wat betekent deze gang van zaken voor de wederinvoer van goederen die Nederlandse inwoners (vaak voordat zij op vakantie gingen) op Schiphol in de taxfreeshops – in het vrije verkeer van de Gemeenschap – hebben gekocht?

De inspecteur stelde zich in de zaak die speelde voor het Hof Amsterdam op het standpunt dat hij ter zake van de invoer omzetbelasting kon heffen omdat er immers geen omzetbelasting drukte op de goederen die waren aangekocht in de taxfreeshop op Schiphol. Hij betwistte niet dat de goederen waren aangekocht in het vrije verkeer van de Gemeenschap en dat er – in weerwil van de wettelijke bepalingen – geen omzetbelasting was geheven van de leveranciers.

Belanghebbende komt niet voor de vrijstelling voor de wederinvoer van goederen in aanmerking, aldus de inspecteur in deze procedure, omdat hij niet slaagt in de op hem, ingevolge art. 100 lid 2 Douaneregeling, rustende bewijslast dat op het desbetreffende goed omzetbelasting drukt.

Het Hof Amsterdam maakt korte metten met deze stelling. Het Hof overweegt dat de leverancier omzetbelasting verschuldigd is geworden ter zake van de levering aan de in Nederland woonachtige afnemer. Hoewel de leverancier deze wettelijk verschuldigde omzetbelasting feitelijk niet heeft betaald geldt dat, gelet op de systematiek van de heffing van omzetbelasting, de particulier ervan uit kan gaan dat in de aan hem in rekening gebrachte vergoeding de wettelijk verschuldigde omzetbelasting is begrepen. Het Hof verwijst in dit verband naar art. 38 Wet. Het Hof overweegt daarna dat de enkele omstandigheid dat de inspecteur, buiten medeweten van de afnemers, om hem moverende redenen gedooft dat de leverancier de wettelijk verschuldigde omzetbelasting niet betaalt, niet meebrengt dat de afnemer er niet vanuit kan gaan dat op het goed omzetbelasting drukt.

Meer algemeen geldt denk ik dat het niet mogelijk hoort te zijn dat de fiscus via een achterdeur terughaalet wat hij via de voordeur heeft weggegeven. De Belastingdienst heeft er immers in bewilligd dat er geen belasting wordt geheven ter zake van de leveringen aan particulieren woonachtig in Nederland, zonder dat deze zich ervan bewust zijn dat hen geen omzetbelasting in

rekening wordt gebracht. Het komt mij voor dat alsdan een heffing ter zake van de invoer bij de afnemers niet meer kan plaatsvinden.

12. Slot

De moraal van het oordeel van het Hof Amsterdam is duidelijk. Een particulier kan ervan uitgaan dat ingeval hij iets koopt in het vrije verkeer de omzetbelasting in de prijs van het goed is begrepen. In zoverre verschilt deze situatie dus van die van de aangekochte jachten. Deze particulieren namen immers in een derde land een jacht over van een ondernemer die dat jacht met toepassing van het nultarief had uitgevoerd uit Nederland.

Wat dat betreft is er enige duidelijkheid ontstaan. Ik heb echter van vrienden die regelmatig vliegen begrepen dat thans nog dezelfde praktijk wordt gehanteerd in de taxfreeshops maar dat nu duidelijk wordt aangegeven dat de verkoop geschiedt zonder dat omzetbelasting wordt berekend en dat bij wederinvoer alsnog omzetbelasting zal worden geheven.

Op de vraag of dat mogelijk is wil ik niet vooruitlopen. Duidelijk is dat die situatie in zoverre verschilt van de hiervoor beschreven situatie dat het de consument duidelijk is dat hij een goed koopt zonder dat de leverancier omzetbelasting heeft voldaan.

Ook naast de problematiek van de wederinvoer zullen er zich nog steeds geschillen blijven voordoen bij de heffing van omzetbelasting ter zake van invoer. En ik schat in dat dat voorlopig niet verandert.

www.kluwer.nl

ISBN 978-90-13-09761-0

NUR 826-601



9 789013 097610 >



Kluwer

a Wolters Kluwer business