

op een belastingteruggave en de dochtermaatschappij een belastingschuld had. In die situatie was verrekening volgens de Hoge Raad niet mogelijk. Of dit echter ook betekent dat als alleen de dochtermaatschappij failliet is en ook nog eens een belastingschuld heeft, verrekening wel mogelijk is, is nog niet duidelijk.<sup>12</sup> Het verbaast ons dan ook dat in deze procedure niet het standpunt is ingenomen dat verrekening ex art. 24 IW 1990 niet mogelijk was omdat de dochtermaatschappij in staat van faillissement verkeerde. Nadere jurisprudentie zal duidelijk moeten maken wat de exacte reikwijdte is van art. 24 IW 1990 in faillissementsituaties.

#### 2.4 Wettelijk systeem per 1 januari 2003

Het bovenstaande is slechts van belang voor de jaren tot en met 2002. Vanaf 1 januari 2003 is het nieuwe regime fiscale eenheid in werking getreden en is ook art. 24 IW 1990 gewijzigd. In het nieuwe art. 24 IW 1990 is vastgelegd dat ten aanzien van de verrekening van belasting-schulden binnen fiscale eenheid VBP de materiële benadering geldt. Voorts is in dit artikel bepaald dat verrekening ook mogelijk is in situaties van faillissement, ongeacht welke vennootschap failliet is en ongeacht welke vennootschap recht heeft op een belastingteruggave.<sup>13</sup> Per 1 januari 2003 bestaat over de bovenstaande zaken dus geen onduidelijkheid meer. Overigens bestaat er geen mogelijkheid – zoals ten aanzien van het fiscale-een-

heidsregime VPB wel het geval is – om op verzoek nog twee jaar lang het oude regime toe te passen. Of belasting-schuldigen per 1 januari 2003 al dan niet een fiscale eenheid nieuwe stijl hebben, maakt voor de toepassing van art. 24 IW 1990 niet uit: per 1 januari 2003 is in alle gevallen het nieuwe artikel van toepassing.

### 3 Conclusie

De Hoge Raad heeft de knoop doorgehakt: binnen de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting geldt voor verrekening van belasting-schulden de materiële benadering. Hiermee is eindelijk antwoord gekomen op een vraag die gedurende lange tijd bij voortdurend werd gesteld. Daarmee zijn nog niet alle vragen opgelost onder het regime van art. 24 (oud) IW 1990. Met name wat betreft verrekening in faillissementsituaties is er nog niet volledig helderheid. Maar wellicht dat de Hoge Raad ook op dat punt nog eens meer duidelijkheid geeft.

<sup>12</sup> Zie nader: J.A.R. van Eijssden, a.w., blz. 13-16.

<sup>13</sup> Zie nader: M.H.M. van Oers, 'Verrekening bij een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting', *WFR* 2000/6376, blz. 336 e.v. alsmede J.A.R. van Eijssden, 'Verrekening van belasting-schulden onder het herziene regime fiscale eenheid', *MBB* 2000, nr. 5, blz. 178 e.v.

# HOE HOORT HET EIGENLIJK ALS BTW-BETALER?

MR. R.A. WOLF\*

## 1 Inleiding

Een recent ingediend wetsvoorstel moet een einde maken aan BTW-constructies voor niet-aftrekgerechtigde gebruikers van (on)roerende zaken of kostbare diensten. Het voorstel introduceert in 'verdachte' situaties een objectieve maatstaf van heffing. Hiernaast gaat herziening gelden voor alle investeringsgoederen, waaronder ook kostbare diensten zoals software. Met het wetsvoorstel appelleert

het kabinet aan de maatschappelijke normen en verantwoordelijkheid van overheid en bedrijfsleven als het gaat om BTW. Niet ontwijken, maar betalen. Vraag is of het voorstel meer biedt dan een moreel appel.

\* *Werkzaam als partner Indirect Tax, Baker & McKenzie Amsterdam NV.*

## 2 De achtergronden van het voorstel

Het onderhavige<sup>1</sup> wetsvoorstel past in de tendens om meer aandacht te besteden aan het weglekken van BTW als gevolg van fraude en ontwijking. Zo wordt in Europees verband fraude bestreden door uitbreiding van de administratieve samenwerking<sup>2</sup> tussen lidstaten. In een recent ingediend voorstel voor een verordening wordt het verplichtend karakter van deze samenwerking verder uitgebouwd en krijgt ook de Commissie hierbij zelfstandige bevoegdheden.<sup>3</sup> Hiernaast ligt er sinds kort een commissievoorstel<sup>4</sup> tot wijziging van de Zesde richtlijn vooral gericht op het bestrijden van BTW-ontwijkingsstructuren. Dit voorstel lijkt 'klaargestoomd' onder het Nederlandse voorzitterschap. Op de agenda van het Nederlandse voorzitterschap van de EU (tweede helft 2003) werd althans met zoveel woorden 'een voorstel voor een algemene antimisbruikbepaling in de Zesde richtlijn'<sup>5</sup> genoemd. De inhoud van het richtlijnvoorstel en het huidige wetsvoorstel vertonen in elk geval een opmerkelijke gelijkenis. Het lijkt erop dat beide voorstellen uit dezelfde (Nederlandse) bron afkomstig zijn.

Mogen we de memorie van toelichting van het onderhavige wetsvoorstel geloven, dan wordt Nederland – net als een aantal andere lidstaten van de Europese Unie – in toenemende mate geconfronteerd met BTW-constructies. In Nederland gaat het hierbij vooral om constructies ten behoeve van niet-belastingplichtige rechtspersonen en (deels) vrijgestelde belastingplichtigen. Met veelal gekunstelde en juridisch ingewikkelde constructies wordt voor hen de BTW-druk verminderd op de aankoop van bedrijfsinstallaties, roerende zaken en diensten. Zo worden constructies toegepast met waterzuiverings- en slibverwerkende installaties, medische apparatuur, kantoor- en schoolinventarissen, CV- en liftinstallaties en kostbare software. Ook met nieuwe onroerende zaken blijken nog constructies mogelijk, dit ondanks de uitgebreide antimisbruikwetgeving uit 1995. De memorie van toelichting vervolgt: 'Er is sprake van een toenemend verschijnsel van constructies die door belastingadviseurs, veelal met intensieve 'marketing', op steeds agressievere wijze, zelfs in onverbloemde bewoordingen via internet,<sup>6</sup> worden aangeprezen en worden gepresenteerd in een opzet die steeds vernuftiger wordt. (...) Zo is bekend dat adviseurs, na het in de ene sector of in de ene lidstaat ontwerpen en succesvol toepassen van constructies, deze vervolgens in andere lidstaten gaan 'uitventen'. Volgens de memorie van toelichting leiden de constructies tot een substantieel budgettair verlies dat zal toenemen naarmate de constructies algemener worden toegepast. Tevens is sprake van scheve concurrentieverhoudingen tussen hen die gebruikmaken van de constructies en partijen die zulks niet doen. De memorie van toelichting wijst verder op het risico van aantasting van de belastingmoraal omdat zelfs publiekrechtelijke lichamen en publiekgefinancierde instellingen de constructies toepassen. 'Juist zij, die zelf ook heffingen opleggen, zouden een voorbeeldfunctie moeten vervullen op het punt van het loyaal uitvoeren en hand-

haven van wetten en het in acht nemen van een goede belastingmoraal.' Meer in het algemeen past het aangaan van de BTW-constructies niet binnen de maatschappelijke normen en de verantwoordelijkheid van de betrokken afnemers, aldus de memorie van toelichting.

De voorstellen worden gerechtvaardigd met een beroep op het karakter van de BTW-heffing en doel en strekking van zowel de Zesde richtlijn als de Wet OB 1968. De BTW-heffing beoogt het bewerkstelligen van een BTW-druk evenredig aan de besteding van de eindverbruiker.<sup>7</sup> Uit vaste rechtspraak van het HvJ EG volgt dat overheden en niet-aftrekgerechtigde ondernemers gelijkgesteld moeten worden aan eindverbruikers, zodat ook voor hun bestedingen eenzelfde BTW-druk zou moeten gelden. Door gebruik van constructies wordt deze BTW-druk teruggebracht, dit terwijl direct of indirect wel het 'volle pond' voor de aanschaf van de goederen of diensten is betaald. Aldus druisen de constructies willens en wetens in tegen doel en strekking van zowel de Zesde richtlijn als de Wet OB 1968, aldus de memorie van toelichting. Vermeldenswaard in dit verband is het feit dat de Hoge Raad tot op heden bij vergelijkbare BTW-constructies strijd met doel en strekking van de Wet OB 1968 steeds heeft afgewezen. Zo overwoog ons hoogste rechtscollege<sup>8</sup> 'de

<sup>1</sup> *Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen, Kamerstukken II 2004/05, 30 061, nr. 2.*

<sup>2</sup> *Verordening 1798/2003.*

<sup>3</sup> *Voorstel voor een verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende wederzijdse administratieve bijstand ter bescherming van de financiële belangen van de Gemeenschap tegen fraude en andere onwettige activiteiten, COM(2004) 509 definitief, Brussel 20 juli 2004.*

<sup>4</sup> *Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, COM(2005)89 definitief, Brussel 16 maart 2005.*

<sup>5</sup> *Het Nederlands voorzitterschap van de Raad van de Europese Unie in 2004; accenten, document op [www.eu2004.nl](http://www.eu2004.nl), blz. 8.*

<sup>6</sup> *Het intoetsen van 'BTW besparing' in Google levert voldoende materiaal om deze uitspraak te staven.*

<sup>7</sup> *Dit beginsel is onder meer neergelegd in art. 2 Eerste richtlijn: 'Het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- of distributieproces voor de fase van heffing plaatsvonden.'*

<sup>8</sup> *HR 28 april 1999, nr. 33 482, FED 1999/445, inzake een BTW-vruchtgebruikconstructie door een woningstichting, zie ook HR 31 augustus 1998, nr. 33 483, BNB 1998/354.*

omstandigheid dat de per saldo aan de fiscus ten goede komende omzetbelasting een lager bedrag beloopt dan in het geval dat de in geding zijnde rechtshandelingen niet zouden zijn verricht, niet meebrengt dat het verrichten van die rechtshandelingen in strijd met doel en strekking van de wet is geschied'. Het theoretisch fundament van de onderhavige voorstellen lijkt aldus nogal wankel.

### 3 Toegepaste constructies

De memorie van toelichting geeft een overzicht van de thans toegepaste constructies. Allereerst verhuur- of leaseconstructies. Feitelijk variaties op de stadhuis- en kunstgrasveldconstructies van weleer, die door invoering van het 90%-criterium voor een BTW-belaste verhuur hun bestaansrecht verloren. De verhuur van roerende goederen of van onroerende machines en bedrijfsinstallaties is van rechtswege belast met BTW. Het onderbrengen in een aparte rechtspersoon gevolgd door een BTW-belaste verhuur aan de niet-afrekgerechtigde gebruiker leidt dan tot een BTW-voordeel. Kenmerkend voor BTW-ontwijking is volgens de memorie van toelichting het hanteren van een zo laag mogelijke huurprijs en het gebruik van een verhuurperiode die niet langer is dan een eventuele herzieningstermijn.

Het ontbreken van herziening op kostbare diensten werkt eveneens constructies in de hand. De memorie van toelichting noemt het voorbeeld van speciaal ontwikkelde kostbare software die wordt ondergebracht in een constructievehikel dat op zijn beurt een BTW-belast gebruiksrecht verleent aan de (niet-afrekgerechtigde) gebruiker. Het constructievehikel kan de BTW op aanschaf volledig in aftrek nemen, de software wordt immers gebruikt voor een BTW-belaste activiteit. Na verloop van één jaar kan de software vervolgens vanuit het constructievehikel tegen een lage prijs worden overgedragen aan de gebruiker. Herziening bij het constructievehikel is niet aan de orde. Per saldo betaalt de gebruiker enkel de BTW over één jaar gebruiksrecht.

Bij de aanschaf van roerende zaken wordt wel een getrapte structuur toegepast met twee constructievehikels en een vruchtgebruik. De roerende zaak wordt ingekocht door vehikel 1. Deze vestigt een BTW-belast recht van vruchtgebruik ten behoeve van het vehikel 2. Vehikel 1 verwerft hiermee een volledig recht op aftrek. Vehikel 2 verhuurt de roerende zaken BTW-belast aan de niet-afrekgerechtigde gebruiker en kan tevens alle BTW op de aanschaf van het vruchtgebruik in aftrek nemen. De aankoop van een vruchtgebruik wordt beschouwd als een dienst. Dit betekent dat vehikel 2 na één jaar de belaste verhuur aan de gebruiker kan beëindigen, bijvoorbeeld door te fuseren met de gebruiker of door met hem een fiscale eenheid aan te gaan. Ook hier betaalt de gebruiker per saldo uiteindelijk enkel de BTW over één jaar huur. Een andere vruchtgebruik-/herzieningsconstructie is die waarbij het desbetreffende bedrijfsmiddel door de niet-afrekgerechtigde gebruiker is ingekocht. Deze vestigt vervolgens een vruchtgebruik ten behoeve van een construc-

tievehikel. Door het BTW-belast vestigen van het vruchtgebruik ontstaat een recht op aftrek. Het vehikel verhuurt het object vervolgens (BTW-belast) terug aan de gebruiker. Na afloop van een jaar kan de structuur dan worden ontbonden. Herziening bij het vehikel is niet aan de orde; het vruchtgebruik zelf is immers geen (on)roerende zaak.

Ten slotte behandelt de memorie van toelichting sale-leasebackstructuren voor gedeeltelijk niet-afrekgerechtigde eigenaren van bedrijfsmiddelen die zich nog in de herzieningstermijn bevinden. Hierbij verkoopt de eigenaar het goed aan een constructievehikel, die het goed vervolgens terugverhuurt. De verkoop is BTW-belast.<sup>9</sup> Door de werking van de herzieningsregeling ontvangt de eigenaar in één keer een BTW-teruggave over het resterende gedeelte van de herzieningstermijn gebaseerd op BTW-belast gebruik. Het vehikel verhuurt vervolgens het goed met BTW aan de voormalig eigenaar. Per saldo wordt aldus niet-afrekbare BTW op de aankoop (deels) vervangen door niet-afrekbare BTW op de huurtermijnen. Dit kan leiden tot een BTW-voordeel, zeker bij een lage huurprijs.

### 4 Investeringsbedrijfsmiddelen en herziening

Het wetsvoorstel voorziet in een nieuw wettelijk concept: investeringsbedrijfsmiddelen. Volgens het nieuw voorgestelde art. 2a, eerste lid, onderdeel q, Wet OB 1968 gaat het hierbij om onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen alsmede diensten waarvan de uitgaven voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting moeten worden geactiveerd en waarop een ondernemer voor die belastingen kan afschrijven. Bij deze toetsing is het niet relevant of de betrokken belastingplichtige daadwerkelijk onderworpen is aan inkomsten- of vennootschapsbelasting. Van belang is enkel dat activering verplicht is, zou belastingplichtige aan deze heffingen onderworpen zijn.

In de memorie van toelichting wordt aangekondigd dat het begrip 'bedrijfsinvesteringsgoed' als zodanig opgenomen zal worden in de lagere regelgeving<sup>10</sup> met betrekking tot de herziening van voorbelasting, zodat voortaan herziening ook voor diensten geldt. Herziening op diensten zal echter enkel aan de orde zijn 'in door nationale wetgeving omschreven gevallen van direct of indirect gelieerde gevallen'.<sup>11</sup> Ik kan mij geen voorstelling maken hoe dit uitgangspunt tekstueel uitgewerkt gaat worden. Herziening op diensten lijkt in strijd met het bepaalde in de Zesde richtlijn. Art. 20, tweede lid, Zesde richtlijn voorziet immers in herziening voor investeringsgoederen, een

<sup>9</sup> Voorwaarde is wel dat de eigenaar het goed gedeeltelijk voor belaste doeleinden gebruikt aangezien anders art. 11, eerste lid, onderdeel r, Wet OB 1968 van toepassing is.

<sup>10</sup> Art. 11-14 Uitv.besch. OB 1968.

<sup>11</sup> MvT, blz. 25.

begrip dat lidstaten zelf mogen definiëren. Naar mijn mening gaat deze vrijheid niet zo ver dat ook niet-lichamelijke zaken als investeringsgoed kunnen kwalificeren. In het recente voorstel van de Commissie ter bestrijding van belastingfraude en belastingontwijking wordt voorgaande conclusie met zoveel woorden bevestigd: 'Hoewel het logisch lijkt dat diensten boven een bepaalde waarde, waarvan gedurende langere tijd door een onderneming gebruik wordt gemaakt, op vergelijkbare wijze worden behandeld als goederen, is dit niet uitdrukkelijk bepaald in de huidige richtlijn.' Om toch een herziening op diensten mogelijk te maken, komt de Commissie met het voorstel om aan art. 20, vierde lid, Zesde richtlijn de volgende alinea toe te voegen: 'De lidstaten kunnen de leden 2 en 3 ook toepassen op diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan kapitaalgoederen worden toegeschreven, ook wanneer die diensten niet als lopende uitgave worden behandeld maar alsof zij een doorlopende boekwaarde hebben.' Overigens verwacht ik dat het Verenigd Koninkrijk<sup>12</sup> als aankomend EU-voorzitter zich zal inspannen voor het aannemen van de voorgestelde richtlijnwijziging. Tot die tijd lijkt de met het onderhavige wetsvoorstel aangekondigde regeling waarbij herziening op diensten afhankelijk is van een al dan niet zakelijke verhouding tussen betrokken partijen toch echt een brug te ver.

Het wetsvoorstel kondigt ook een wijziging van de herzieningsbepalingen aan 'voor de situaties dat oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van de herzieningsbepalingen door reeds in gebruik genomen bedrijfsmiddelen te vervreemden en tegelijkertijd weer ter beschikking te krijgen'.<sup>13</sup> Hierbij heeft men het oog op de hierboven beschreven sale-leaseback voor een gedeeltelijk niet-aftrekgerechtigde eigenaar van een bedrijfsmiddel binnen de herzieningstermijn. De memorie van toelichting spreekt van de situatie dat vrijgestelde ondernemers een ongerechtvaardigd herzieningsvoordeel verkrijgen 'nu er door de met BTW belaste verkoop ineens een recht op aftrek ontstaat voor de aanvankelijk niet in aftrek gebrachte BTW die drukte op de aankoopprijs'. Om deze constructies tegen te gaan zal, aldus de memorie van toelichting, het bedrag dat aan BTW bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader worden bepaald. Ook hier kan ik mij geen voorstelling maken van de tekstuele uitwerking van deze kloeke voornemens.

## 5 De normale waarde

Het wetsvoorstel introduceert in een nieuw art. 8, vierde lid, onderdeel b, Wet OB 1968 een geobjectiveerde maatstaf van heffing, de 'normale waarde'; bij het verschaffen van bedrijfsinvesteringsmiddelen aan gebruikers met een beperkt recht op aftrek. Is de gehanteerde vergoeding lager dan de normale waarde en is sprake van niet-zelfstandige partijen, dan geldt als vergoeding deze normale waarde. De ondernemer is dan BTW verschuldigd over het verschil. De regeling ziet op de levering van goederen maar tevens op 'het voor gebruik ter beschikking

stellen', bijvoorbeeld verhuur, lease of het verstrekken van een gebruiksrecht. De gebruikers waarop deze maatregel zich richt, worden wettelijk omschreven als 'lichamen in de zin van de AWR, andere dan ondernemers, of aan ondernemers die, met inachtneming van bij ministeriële regeling te stellen regels, voor de terzake in rekening gebrachte omzetbelasting geen of nagenoeg geen recht hebben op aftrek van de belasting op de voet van artikel 15'. Correctie is aldus enkel aan de orde als de BTW voor 90% of meer *niet* in aftrek genomen kan worden. Dit aftrekpercentage zal beoordeeld worden aan de hand van een nog nader bij ministeriële regeling vast te stellen tijdvak. Het is mij niet duidelijk waarom de voorgestelde regeling zich niet tevens uitstrekt tot natuurlijke personen. De beschreven constructies lijken ook aantrekkelijk voor de aanschaf van kostbare consumptieartikelen zoals auto's, plezierjachten of sportvliegtuigen.

Dan het begrip 'normale waarde', volgens de wettekst 'het bedrag, de omzetbelasting niet daaronder begrepen, dat de afnemer van de levering of de dienst daarvoor, in de fase waarin de handeling wordt verricht, bij vrije mededinging in Nederland zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier'. Deze omschrijving is ontleend aan het huidige art. 8, vierde lid, Wet OB 1968, dat weer is gebaseerd op het nagenoeg gelijklopende art. 11, sub A, eerste lid, laatste volzin, Zesde richtlijn. De normale waarde is geen onomstreden begrip. Zo merkte de Sociale en Economische Raad in 1974 reeds op dat sprake was van een theoretisch en moeilijk te omschrijven begrip dat ongetwijfeld een bron van geschillen zou vormen.<sup>14</sup>

In de memorie van toelichting wordt het begrip 'normale waarde' nader ingevuld. Centraal staan de 'vrije mededinging' en de 'zelfstandige leverancier'. Zelfstandigheid houdt in dat de leverancier onafhankelijk is. 'Partijen handelen niet als zelfstandige partijen indien door tussen hen bestaande betrekkingen of banden invloed uitgaat op de prijsvorming ter zake van de betreffende overeenkomst. Het kan hierbij gaan om bepaalde financiële, economische of organisatorische banden of verwevenheid.' Gelieerdheid tussen partijen betekent derhalve dat zij niet handelen als zelfstandige partijen. Het wetsvoorstel voorziet hiernaast in de mogelijkheid om bij ministeriële regeling vast te stellen in welke gevallen par-

<sup>12</sup> Het bestrijden van 'VAT avoidance schemes' heeft binnen het Verenigd Koninkrijk een hoge prioriteit, zoals is af te leiden uit de recente conclusie van advocaat-generaal bij het HvJ EG Póitres Maduro inzake *Halifax e.a.* (conclusie van 7 april 2005 in gevoegde zaken C-255/02, C-419/02 en C-223/03). De bijzondere aandacht blijkt ook uit het feit dat sinds 1 augustus 2004 een wettelijke verplichting geldt om, op straffe van een boete, het gebruik van BTW-ontwijkingsconstructies te melden aan een aparte 'VAT Avoidance Disclosure Unit' van Customs and Excise.

<sup>13</sup> MvT, blz. 16.

<sup>14</sup> Raadpleging Economisch en Sociaal Comité inzake het voorstel voor de Zesde richtlijn, PbEG 1974 C 139.

tijen in elk geval niet als zelfstandige partijen kunnen worden aangemerkt, een vorm van fictieve gelieerdheid derhalve. Volgens de memorie van toelichting zal deze laatste aanwijzing alleen gaan gelden voor constructiegevallenen en is de reikwijdte van een dergelijke regeling beperkt. De aldus geconstateerde, dan wel fictief vastgestelde, 'niet-zelfstandigheid' leidt enkel tot een correctie van de vergoeding tot de normale waarde indien tevens sprake is van een prijs onder de normale waarde, zo volgt uit het voorgestelde art. 8, zevende lid, Wet OB 1968 (nieuw).

Gelieerdheid wordt echter ook aangenomen als sprake is van een ongewoon lage prijs. Zo vermeldt de memorie van toelichting op blz. 28: 'Kort gezegd zou kunnen worden gesteld: bij een ongewoon lage prijs is er gelieerdheid en als er geen gelieerdheid is, is er een normale prijs totstandgekomen.' Overigens wordt op blz. 36 van de memorie van toelichting een genuanceerder standpunt gehanteerd. 'In rekening gebrachte bedragen die niet marktconform zijn, kunnen een aanwijzing vormen voor verbondenheid; een aanwijzing dus voor de mogelijkheid dat partijen bij de prijsafpraak niet hebben gehandeld als zelfstandige partijen.' Door de onduidelijke toelichting in de memorie van toelichting bergt het onderhavige voorstel het gevaar in zich dat een correctie wordt uitgevoerd enkel op basis van de constatering dat de gehanteerde prijs onder de normale waarde ligt. Een lage prijs betekent gelieerdheid. Van BTW-ontwijking hoeft dan geen sprake te zijn, van rechtsonzekerheid des te meer.

### 5.1 Normale waarde en leasefunding

De staatssecretaris poogt met het onderhavige voorstel te bereiken wat hem voor de Hoge Raad bij herhaling<sup>15</sup> niet lukte; het ecarteren van fiscaal geïndiceerde leasefundingstructuren. Deze structuren zijn aantrekkelijk voor niet-aftrekgerechtigde huurders. Kern is dat de huurder zorg draagt voor de financiering van het huurobject, bijvoorbeeld door middel van het verschaffen van een renteloze lening aan de verhuurder. De verhuurder kan hierdoor een lagere huurprijs hanteren, namelijk een prijs zonder financieringscomponent. Een lagere huurprijs resulteert uiteraard in een lagere BTW-druk.

Om tot heffing te geraken, wordt in de memorie van toelichting een aantal stappen genomen. Allereerst betekent een lening ten behoeve van een verhuurobject dat sprake is van verbondenheid. In de woorden van de memorie van toelichting: 'Verbondenheid ontstaat al indien de (niet-aftrekgerechtigde) afnemer, direct of indirect, een lening verstrekt aan een derde (het constructievehikel) voor bijvoorbeeld de aanschaf van een investeringsbedrijfsmiddel dat door die derde vervolgens aan die afnemer wordt verhuurd.'<sup>16</sup> Een dergelijke verbondenheid, zo vervolgt de memorie van toelichting, leidt of kan leiden tot een lagere huurprijs dan de normale waarde. De suggestie is dat bij leasefunding de huurprijs gecorrigeerd moet worden naar de prijs die zou gelden zonder financiering van het huurobject. Ik leid dit met name af uit het

gestelde op blz. 28 van de memorie van toelichting: 'Voorts zal bij het bepalen van de normale waarde van de huurtermijnen bij bijvoorbeeld een investeringsbedrijfsmiddel, in voorkomend geval een belangrijke rol worden gespeeld door de door zelfstandige commerciële leveranciers en aanbieders te hanteren voorwaarden en door de aanschafprijs van het bedrijfsmiddel, de economische levensduur, de restwaarde na afloop van de verhuurperiode, de financieringskosten, de winstopslag en de eventuele bijkomende kosten zoals onderhoudskosten en dergelijke.' Een zelfstandige, 'niet-verbonden', commerciële leverancier kan alleen een leverancier zijn aan wie geen lening is verstrekt. Hier worden appels met peren vergeleken. Een verhuur van een object dat door iemand anders is gefinancierd, is iets anders dan een 'normale' verhuur. Natuurlijk geldt in de eerste situatie een lagere huurprijs; de dienst van de huurder is immers minder omvattend. Wat de memorie van toelichting beoogt, is niet alleen een 'normale waarde' maar eveneens een 'normale prestatie'. In dit geval wordt een vergoeding berekend alsof de huur tevens de financiering van het huurobject omvat, wat in werkelijkheid niet het geval is. Er wordt betaald voor een prestatie die deels niet heeft plaatsgevonden. Naar mijn mening biedt de huidige wettekst geen ruimte voor deze uitleg. Als normale waarde geldt immers de prijs die voor *dezelfde* dienst bij vrije mededinging zou moeten worden betaald. Vermeldenswaard is dat het wetsvoorstel beoogt te bewerkstelligen dat de vergoeding de 'representant' is van de besteding die daadwerkelijk gedaan is voor het gebruik.<sup>17</sup> Wat besteedt de huurder die zelf zorgdraagt voor financiering? Het verschaffen van een lening kan toch moeilijk als 'besteding' gelden. Al met al meen ik dat de normale waarde in de strijd tegen leasefunding, zo die strijd al reëel is, van weinig nut zal zijn.

### 5.2 Teruggave wegens niet-betaling

In de memorie van toelichting is geen aandacht besteed aan art. 29, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968: 'op verzoek wordt teruggaaf verleend van de belasting ter zake van leveringen en diensten, voor zover de vergoeding (...) niet is en niet zal worden ontvangen'. Stel eens dat twee gelieerde partijen met elkaar handelen tegen een prijs van 100. Uiteindelijk heeft de gebruiker deze prijs en 19 BTW betaald aan zijn gelieerde leverancier. Er blijkt sprake van een te lage vergoeding. De normale waarde van de desbetreffende prestatie bedraagt 300. Bij de leverancier volgt een bijstelling van de vergoeding naar 300, resulterend in een naheffing van 38. De leverancier kan vervolgens deze 38 op grond van art. 29 Wet OB 1968 terugvragen. De fictief toegerekende vergoeding ad 200 en daarover verschuldigde BTW ad 38 is immers niet door

<sup>15</sup> Zie ook: R.A. Wolf, 'BTW bij financiering door huurder', WFR 2001/6485, blz. 1694.

<sup>16</sup> MvT, blz. 29.

<sup>17</sup> MvT, blz. 15.

de afnemer betaald en zal ook niet door hem betaald worden. Het is de vraag of de normale waarde aldus niet een papieren tijger is.

### 5.3 Machtiging voor afwijking van de Zesde richtlijn

De in het wetsvoorstel opgenomen correctie naar normale waarde houdt een afwijking in van de bepalingen van de Zesde richtlijn. Een dergelijke maatregel is op grond van art. 27 Zesde richtlijn toegestaan voorzover sprake is van een maatregel om bepaalde vormen van belastingontwijking of belastingfraude te voorkomen en de Raad een machtiging heeft verleend. De Nederlandse regering heeft inmiddels een verzoek voor een dergelijke machtiging ingediend bij de Europese Commissie. Volgens de memorie van toelichting zal de desbetreffende machtiging worden toegekend voordat het wetsvoorstel in werking treedt.<sup>18</sup> De aanwezigheid van een machtiging betekent niet noodzakelijkerwijs dat de voorgestelde maatregel is goedgekeurd. De machtiging strekt zich enkel uit over maatregelen die strikt noodzakelijk zijn voor de bestrijding van belastingontwijking of belastingfraude. Leidt een regeling tot een afwijking van de Zesde richtlijn in gevallen waar objectief gezien geen sprake is van belastingontwijking, dan is de regeling niet goedgekeurd. Dit volgt onder meer uit het arrest van het HvJ EG *Werner Skripalle*.<sup>19</sup> Het wetsvoorstel koppelt de toepassing van de 'normale waarde' niet per se aan de aanwezigheid van belastingontwijking. Het is denkbaar dat de maatregel hierdoor een te ruime strekking heeft.

## 6 Overige wijzigingen

Het wetsvoorstel voorziet ook in een aantal maatregelen dat geen betrekking heeft op de bestrijding van BTW-constructies. De voorgestelde aanpassingen vloeien voort uit recente jurisprudentie van met name het HvJ EG, dan wel uit wijzigingen in andere wetten waarnaar de Wet OB 1968 verwijst.

### 6.1 Medische vrijstelling

Zoals Swinkels<sup>20</sup> onlangs al constateerde, is de Nederlandse BTW-vrijstelling voor medische dienstverlening ruimer dan de Zesde richtlijn toelaat. Het gaat dan met name om diensten die door een arts worden verricht zonder dat sprake is van preventie, behandeling en genezing van ziekten. Met het onderhavige wetsvoorstel moet de Wet OB 1968 alsnog in lijn worden gebracht met de Europese richtlijn. Het nieuw voorgestelde art. 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, Wet OB 1968 geeft een vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen gereguleerd in de Wet BIG,<sup>21</sup> alsmede de gezondheidskundige verzorging van de mens door psychologen en de diensten die door tandtechnici als zodanig worden verricht. Als gevolg van deze wijziging geldt

de vrijstelling bijvoorbeeld niet meer voor het verrichten van keuringen, de afgifte van medische verklaringen en het vaststellen van de biologische verwantschap van personen.

Overigens is het de vraag of de beperking van de vrijstelling tot de in BIG gereguleerde beroepsuitoefening wel juist is. De Nederlandse vrijstelling is in dit opzicht wellicht te beperkt. De Hoge Raad heeft op 15 oktober 2004 hierover vragen gesteld aan het HvJ EG. Het betrof het uitoefenen van stoornisdiagnostiek,<sup>22</sup> dat als zodanig niet onder de Wet BIG valt, en het uitoefenen van psychotherapie<sup>23</sup> toen psychotherapeuten nog niet in de Wet BIG waren opgenomen. De staatssecretaris acht het niet zinvol om nu al op de uitkomst van deze procedures te anticiperen.

De voorgestelde wetswijziging kan voor (para)medici ingrijpende gevolgen hebben. Een gedeelte van hun thans vaak geheel vrijgestelde werkzaamheden wordt in de BTW-heffing getrokken. Dit zal resulteren in administratieve lastenverzwaring. De (para)medische sector kan zich echter troosten met de gedachte dat de administratieve lastendruk voor het bedrijfsleven per saldo gelijk blijft. Het aantal BTW-plichtigen – en daarmee hun administratieve verplichtingen – neemt af door het teruglopen van het aantal tussengeschoven lichamen die thans bij constructies zijn betrokken en daardoor BTW-verplichtingen moeten nakomen, zo meldt de memorie van toelichting monter.<sup>24</sup>

### 6.2 Gastransport voor glastuinbouw

Als resultaat van een succesvolle lobby geldt al tientallen jaren het lage BTW-tarief voor de levering van gas en minerale olie aan de glastuinbouw. Als gevolg van wijzigingen in de Gaswet in het kader van de liberalisering van de gasmarkt moet sinds enige tijd onderscheid gemaakt worden tussen gastransport en de levering van het gas zelf. Deze prestaties moeten afzonderlijk in rekening worden gebracht en kunnen door verschillende partijen worden aangeboden. De aan de glastuinbouw gefactureerde gastransportdiensten vallen als zodanig niet onder het lage tarief van tabelpost a 32. Netbeheerders blijken in de praktijk dit lage tarief toch toe te passen. Met het wetsvoorstel wordt aan deze praktijk alsnog een wettelijke

<sup>18</sup> De machtiging zal naar verwachting tegen april 2005 worden opgenomen in een tot Nederland gerichte beschikking van de Raad van de Europese Unie.

<sup>19</sup> HvJ EG 29 mei 1997, zaak C-63/96.

<sup>20</sup> J.J.P. Swinkels, 'Nederlandse BTW-vrijstelling voor medische dienstverlening is ruimer dan Europese', WFR 2004/6589, blz. 1190.

<sup>21</sup> Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, wet van 11 november 1993, Stb. 1993, 655.

<sup>22</sup> HR 15 oktober 2004, nr. 39 428.

<sup>23</sup> HR 15 oktober 2004, nr. 39 627.

<sup>24</sup> MVT, onder punt 4.

basis gegeven. De memorie van toelichting spreekt dat toepassing van het lage tarief 'in het vervolg' wettelijk is geregeld. Te dien einde wordt het transport van tuinbouwgas in een afzonderlijke tabelpost (b 18, nieuw) onder het lage tarief gebracht. Voor de nieuwe tabelpost zullen bij ministeriële regeling nadere voorwaarden gesteld kunnen worden. Het is de bedoeling dat de thans gehanteerde schriftelijke verklaring van de afnemer, dat het afgenomen gas inderdaad wordt gebruikt voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten ook voor transportdiensten gaat gelden.

### 6.3 Opkweken gewassen en opfokken dieren

Het in opdracht van derden opfokken van dieren en opkweken van gewassen wordt in Nederland aangemerkt als de oplevering van een roerende zaak. De oplevering van een roerende zaak wordt sinds 1 januari 1996<sup>25</sup> als een dienst beschouwd. Deze dienst is op grond van Tabel I, post b. 16, onderworpen aan het lage tarief. Uit het arrest HvJ EG *Stenholmen*<sup>26</sup> volgt echter dat een opgefokt paard aangemerkt moet worden als een 'gebruikt goed'. Van oplevering kan dan geen sprake zijn, immers dat veronderstelt de vervaardiging van een nieuw goed. Om de contractmesters en contracttelers niettemin onder het lage tarief te houden, wordt een nieuwe tabelpost b. 19 voorgesteld waarin deze prestaties als zodanig aan het lage tarief worden onderworpen. Overigens was de voortdurende toepassing van het lage tarief al bij beleidsbesluit goedgekeurd.<sup>27</sup>

### 6.4 Overige wijzigingen

Wijzigingen in de regelingen betreffende thuiszorg en kinderopvang noodzaken tot een aanpassing van de desbetreffende vrijstelling in de Wet OB 1968. Een inhoudelijke wijziging is hierbij niet beoogd. Ten slotte wordt een aantal technische wijzigingen voorgesteld in verband met verwijzingen naar Europese regelgeving en voorziet het wetsvoorstel in een wettelijke goedkeuring van de wijziging van het BUA<sup>28</sup> in verband met de 'fiets van de zaak'. Al met al geen onderwerpen die een nadere bespreking rechtvaardigen.

## 7 Terugwerkende kracht?

Beoogde ingangsdatum van alle onderdelen van het wetsvoorstel is 1 juli 2005. Het wetsvoorstel voorziet niet in een overgangsregeling. Volgens de memorie van toelichting noopt het vertrouwensbeginsel geenszins tot een dergelijke gefaseerde invoering: 'In dit verband zij erop gewezen dat belastingplichtigen er niet op mogen vertrouwen dat de op hen van toepassing zijnde rechtsregels ongewijzigd blijven, hetgeen in een nog sterkere mate geldt voor regels die tot belastingontwijking leiden.' Deze overwegingen vertonen sterke gelijkens met de overwegingen van het HvJ EG in de gevoegde zaken *Gemeente Leusden en Holin Groep*.<sup>29</sup> Het lijkt mij dat dit argument niet opgaat in situaties waarin geen sprake is van BTW-ontwijking. Met name de (para)medische sector kan toch wel een wat ruimhartiger overgangsregeling gegund worden.

## 8 Ten slotte

Als dit wetsvoorstel iets is, dan is het wel een niet mis te verstane boodschap aan niet-aftrekgerechtigde afnemers om af te zien van BTW-besparende constructies. Fatsoen laat zich echter moeilijk in regels vangen. Waar forse investeringen zijn verricht voor het opzetten van structuren, zal ongetwijfeld juridisch verzet volgen bij dreigende ontmanteling. Het is de vraag of de voorstellen dan meer waard blijken dan een moreel appèl. Zonder aanpassing van de Zesde richtlijn ben ik hierover niet al te optimistisch. De door het wetsvoorstel beloofde gouden bergen<sup>30</sup> konden wel eens van boter blijken.

<sup>25</sup> Wetswijziging naar aanleiding van de Tweede Vereenvoudigingsrichtlijn-BTW, zie Kamerstukken II 1995/96, 24 466.

<sup>26</sup> HvJ EG 1 april 2004, zaak C-320/02 (*Stenholmen*).

<sup>27</sup> Besluit van 26 januari 2005, nr. CPP2005/2800M.

<sup>28</sup> Bij KB van 24 augustus 2004 (*Stb.* 2004, 435).

<sup>29</sup> HvJ EG 29 april 2004, zaak C-487/01 (*Gemeente Leusden*) en zaak C-7/02 (*Holin Groep BV cs*).

<sup>30</sup> De memorie van toelichting rekent met een geschatte jaaropbrengst van de anticonstructiemaatregelen van € 100 miljoen, MvT, blz. 24.