

Btw-constructies (weer) onder de loep

Een publicatie in het NRC Handelsblad over btw-ontwijking door ziekenhuizen en de nevenfunctie van de directeur-generaal Belastingdienst hebben een paar weken geleden tot Kamervragen geleid. In de periode november 2004 tot juli 2006 zijn 91 ziekenhuizen onderzocht op btw-constructies. Bij 76 van de onderzochte ziekenhuizen, waaronder het ziekenhuis waar de directeur-generaal van de Belastingdienst een nevenfunctie vervulde, zijn deze constructies geconstateerd.

Het doel van de actie van de Belastingdienst was om in overleg met de ziekenhuizen deze constructies te beïnvloeden. Een en ander heeft geleid tot flinke correcties en naheffingsaanslagen.

Bij één van de onderzochte ziekenhuizen bleek nota bene de directeur-generaal Belastingdienst een nevenfunctie te vervullen als lid van de raad van toezicht. Volgens de staatssecretaris was zij geen lid van de raad van toezicht geworden op grond van haar fiscale expertise, maar op grond van haar kennis van, ervaring met en contacten binnen de overheid. Rijksambtenaren moeten hun nevenfuncties melden en indien hij/zij constateert dat fiscaal niet correct wordt gehandeld, moet de betreffende ambtenaar zich uit die nevenfunctie terugtrekken. De raad van toezicht waar de

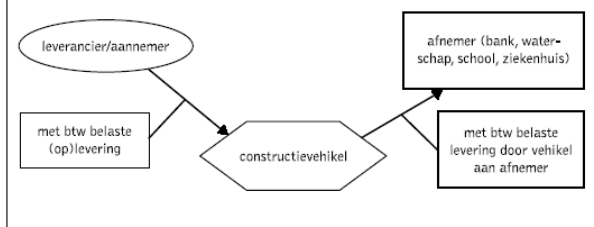
directeur-generaal Belastingdienst deel van uitmaakte bleek niet op de hoogte te zijn van de btw-constructie, vandaar dat zij haar nevenfunctie mag blijven uitoefenen.

Btw-constructies

Waar de staatssecretaris altijd spreekt over btw-constructies, gebruikt de advieswereld liever de term besparingsmodellen, vanwege op de negatieve klank van de term 'constructie'. Besparingsmodellen worden veelvuldig toegepast in de van btw vrijgestelde sector (de sector die ook geen voorbelasting kan aftrekken). Ook overheden probe(e)r(d)en graag waar mogelijk btw (een kostprijsverhogende belasting) te besparen. Kenmerkend voor een btw-constructie is dat niet-ondernemers (zoals een overheid) of vrijgestelde ondernemers (denk aan banken, verzekeraars, ziekenhuizen) proberen de btw-druk op hun investeringen te minimaliseren. Dit is, aldus de staatssecretaris, in strijd met doel en strekking van de Wet op de omzetbelasting en de Europese Btw-richtlijn. Doel en strekking van de btw-heffing is namelijk om in de fase van eindverbruik (meestal bij de particulier) een btw-druk te laten ontstaan, waarbij overheden en vrijgestelde ondernemers ook worden aangemerkt als eindverbruiker. Om deze constructies te bestrijden is al in het voorjaar van 2005 een wetsvoorstel ingediend. In de Memorie van toelichting wordt een overzicht gegeven van de toegepaste constructies. Hieronder geven wij een voorbeeld weer uit de memorie van toelichting. De gebruikte btw-constructies hebben gemeen dat kunstmatig lage prijzen worden gehanteerd voor lease-/huurtermijnen of voor de levering van onroerende zaken, dat (oneigenlijk) gebruik wordt gemaakt van de herzieningsregeling voor kostbare (verbouwings)diensten ontbreekt en dat gebruik wordt gemaakt van een samenstel van rechtshandelingen en lichamen in situaties waar lichamen aan elkaar gelieerd zijn. In het wetsvoorstel worden veel van die kenmerkende eigenschappen van btw-constructies aangepakt. Echter, voormalig minister Zalm (destijds gedurende een korte periode ook optredend als zijn eigen staatssecretaris) vond in het Halifax-arrest van het Europese Hof van Justitie uit 2006 aanleiding om het wetsvoorstel voorlopig in de ijskast te zetten.

Nieuwbouw met behulp van een constructievehikel

Als een nieuw schoolgebouw rechtstreeks aan een school – die voor de btw vrijgestelde prestaties verricht – wordt geleverd, zou de school de daarop drukkende btw niet in aftrek kunnen brengen. Daardoor laat men nieuwbouw vaak voor rekening en risico van een constructievehikel plaatsvinden. De gemeente treedt vaak als constructievehikel op. Na de oplevering wordt de nieuwbouw (tegen een lagere prijs dan de kostprijs) door het constructievehikel geleverd aan de school. Die levering is van rechtswege belast met btw (de levering van een nieuwe onroerende zaak is altijd belast met btw), waardoor het vehikel de btw op de bouwkosten volledig kan aftrekken. Doordat tegen een lagere prijs wordt doorgeleverd aan de school wordt aldus btw bespaard: er wordt meer btw afgetrokken dan verschuldigd wordt bij de doorlevering.



Misbruik van recht

Het Europese Hof van Justitie introduceerde in het Halifax-arrest het leerstuk misbruik van recht en werkte dit vervolgens verder uit in de arresten Huddersfield en Bupa. Allereerst stelde het Hof dat ook een enkel op belastingbesparing gerichte handeling in beginsel een economische activiteit vormt. Verder oordeelde het Hof dat een belastingplichtige het recht heeft om een activiteit zodanig te structureren dat de omvang van de belastingschuld beperkt blijft. Maar aan een belastingplichtige mag geen belastingvoordeel toekomen als sprake is van misbruik van recht. Hieronder wordt verstaan dat bepaalde transacties die zijn verricht in het kader van normale handelstransacties geen enkel ander doel dienen dan een belastingvoordeel te behalen. Wanneer misbruik van recht wordt geconstateerd, moet het belastingvoordeel teniet worden gedaan.

Ten slotte

Zoals gezegd, verwachtte oud-minister Zalm veel van het leerstuk misbruik van recht. De Hoge Raad heeft zich vorig jaar een aantal keren uitgelaten over leaseconstructies met medische apparatuur. Maar tot veler verbazing heeft de Hoge Raad het leerstuk misbruik van recht niet een keer behandeld. Een van de voorgelegde constructies werd door hof en Hoge Raad afgeschoten omdat de feitelijke situatie niet overeenkwam met de op papier bedachte situatie. Weer een andere constructie is terugverwezen naar Hof Arnhem voor behandeling in volle omvang. Kenmerkend voor deze zaken was dat de opgezette constructies niet goed of (heel) onzorgvuldig waren uitgevoerd. Maar zelfs in een zaak over een btw-constructie die wel goed en zorgvuldig was uitgevoerd, kwam de Hoge Raad niet toe aan misbruik van recht en wordt op andere gronden terugverwezen naar het hof. De staatssecretaris heeft op Kamervragen geantwoord dat onderzoek naar btw-constructies bij ziekenhuizen heeft geleid tot flinke naheffingsaanslagen. Toch is het allerminst zeker dat die naheffingsaanslagen in stand blijven voor de rechter. De vraag is hoe lang de huidige staatssecretaris het wetsvoorstel Constructiebestrijding nog in de ijskast laat nu de Hoge Raad zich in allerlei bochten wringt om zich maar niet te hoeven uitlaten over het leerstuk misbruik van recht. ■

Bron: EG HvJ 21-02-2006, nr. C-255/02 (Halifax); EG HvJ 21-02-2006, nr. C-223/03 (Huddersfield); EG HvJ 29-03-2008, nr. T-289/03 (Bupa); MvF 01-04-2005, nr. WV05-124; HR 15-06-2007, nrs. 37 646 en 37 645; HR 30-11-2007, nrs. 37 643, 37 648, 37 641, 37 647, 37 642 en 37 644