

Misbruik in BTW

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Rechtbank/Hof: Gent

Editie: 1388 p. 11

Datum van uitspraak: 24 september 2013

Publicatiedatum: 04 juni 2014

Misbruik in BTW

Een BVBA die BTW-plichtige is, heeft een zeiljacht gekocht en daar allerlei kosten aan gedaan. Zij heeft haar maatschappelijk doel uitgebreid tot zee- en kustvaart. Zij trekt al de BTW met betrekking tot de aankoop en de kosten van dat zeiljacht af als voorbelasting. Zij behaalt met het jacht geen opbrengsten. Uit een geheel van feitelijke omstandigheden blijkt dat het eigenlijk alleen de bedoeling is de zaakvoerder en zijn gezin in de gelegenheid te stellen met het zeiljacht een wereldreis te ondernemen. Daarom weigert de fiscus de aftrek van de voorbelasting.

Het hof van beroep te Gent geeft de fiscus uiteindelijk gelijk op grond van het verbod van misbruik van het Europees unierecht.

Het is een algemeen beginsel van het recht van de Europese Unie dat toepassing daarvan niet zo ver gaat dat misbruiken van dat recht worden gedekt. Van een dergelijk misbruik is o.m. sprake bij het uitvoeren van transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om door het recht van de Unie toegekende voordelen op onrechtmatige wijze te verkrijgen. Rechtsonderhorigen kunnen dan ook in geval van rechtsmisbruik geen beroep op het recht van de Unie doen. Dat geldt ook als het gaat om het op de BTW toepasselijke recht (HvJ 14 december 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*; HvJ 29 april 2004, C-478/01 en C-7/02, *Gemeente Leusden en Holin Groep*; HvJ 21 februari 2006, C-255/02, *Halifax*, [Fisc., nr. 1016, p. 1](#); HvJ 21 februari 2008, C-425/06, *Part Service*, [Fisc., nr. 1105, p. 8](#); HvJ, 22 december 2010, C-103/09, *Weald Leasing*, [Fisc., nr. 1234, p. 1](#)).

Op basis van de rechtspraak van het Hof van Justitie, zoals ontwikkeld in de zaak *Halifax*, kan gesteld worden dat er sprake is van misbruik inzake BTW wanneer (objectief element) er sprake is van objectieve omstandigheden die ertoe leiden dat, ondanks de formele toepassing van de voorwaarden van de betrokken bepalingen, een recht (of een voordeel) van de betrokken bepalingen wordt toegekend in strijd met het doel daarvan, en (subjectief element) er uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het verkrijgen van dit recht (of voordeel) het wezenlijk doel is.

Het Hof van Justitie heeft ondertussen verduidelijkt dat met betrekking tot het subjectieve element, het doel om een (belasting)voordeel te verkrijgen, niet het uitsluitende doel van de betrokkenen moet zijn, maar slechts het wezenlijke doel; wanneer de transacties worden opgezet met uitsluitend doel een belastingvoordeel te verkrijgen, dan is volgens het Hof de ondergrens van waar "misbruik" begint, zelfs overschreden (HvJ 21 februari 2008, C-425/06, *Part Service*, nr. 43 en 44, waar staat : Vervolgens heeft het Hof in punt 81 van zijn arrest [*Halifax*] opnieuw erop gewezen dat de handelingen in wezen het verkrijgen van belastingvoordeel tot doel moeten hebben. Derhalve heeft het Hof met zijn vaststelling in punt 82 van dat arrest, dat met de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen hoe dan ook uitsluitend het verkrijgen van belastingvoordeel werd beoogd, deze omstandigheid niet als voorwaarde voor het bestaan van misbruik gesteld, maar alleen beklemtoond dat in het bij de verwijzende rechter aanhangige geding de ondergrens voor kwalificatie van een handelwijze als misbruik zelfs was overschreden).

Misbruik van recht in die zin onderscheidt zich van fraude en van eenvoudige belastingontwijking. Er is sprake van (belasting)fraude, ontduiking of bedrog (*fraude fiscale/tax evasion*) wanneer de formele voorwaarden voor een bepaalde regeling valselijk vervuld zijn. Dit houdt in dat met opzet formeel wordt voorgehouden dat de formele voorwaarden vervuld zijn, terwijl zij in werkelijkheid niet vervuld zijn.

Belastingontwijking onderscheidt zich van fraude en van misbruik van recht en slaat in essentie op het recht op de minst belaste weg. In een brede opvatting kunnen onder belastingontwijking eveneens

gevallen worden gerekend, die weliswaar niet frauduleus zijn - terwijl er evenmin misbruik is - maar toch ongeoorloofd zijn en niet kunnen worden goedgekeurd gelet op het geheel van de toepasselijke beginselen (steun voor die opvatting vindt men in art. 395, 1 BTW-Richtlijn; W. PANIS, *TFR* nr. 144, 959-961, nr. 21 e.v.).

Wanneer misbruik van recht wordt vastgesteld nadat het belastingvoordeel is genoten, moet tot "herdefiniëring" worden overgegaan met inachtneming van het evenredigheids- en het wettelijkheidsbeginsel (HvJ *Halifax*, nr. 91-93). Herdefiniëren zal betekenen dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou geweest zijn zonder de transacties die dit misbruik vormen. Het Hof van Justitie heeft ondertussen in de zaak *Weald Leasing Ltd* verduidelijkt dat de nationale rechter, indien bepaalde (contract)voorwaarden van de betrokken transacties en/of de tussenkomst van een derde intermediair in die transacties misbruik opleveren, deze transacties zo moet herdefiniëren dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de elementen van deze contractvoorwaarden, die misbruik opleveren, en/of zonder de tussenkomst van deze derde (HvJ 22 december 2010, C-103/09, *Weald Leasing*, nr. 53).

In het bijzonder mag daartoe het recht op aftrek van de voorbelasting worden onthouden voor elke transactie waarin misbruik is of wordt gemaakt van dat recht (HvJ *Halifax*, nr. 95).

Bij die correctie is het niet van belang wie van de bij het misbruik van recht betrokken partijen een in dat kader plaatsgevonden handeling heeft verricht en evenmin wie van het beoogde of verkregen belastingvoordeel (het meest) heeft geprofiteerd (Hoge Raad (NL) 10 februari 2012, zaak 08/05317, nr. 3.7.2).