

Verwerping van btw-aftrek: schending van recht niet verwarren met rechtsmisbruik (13 januari 2018)

(noot onder Cass., 11 mei 2017)

Christian Amand, Advocaat Xirius

Volgens het Hof van Cassatie is het louter bestaan van een complexe juridische constructie onvoldoende om het bestaan van een praktijk van misbruik vast te stellen en bijgevolg het recht op btw-aftrek te weigeren.

Erfpacht gevolgd door vruchtgebruik en voetbal- en sponsoringdiensten

De Stad Bergen vestigde een recht van erfpacht op een gerenoveerd sportcomplex ten voordele van een autonoom gemeentebedrijf (aan btw onderworpen verrichting). Het gemeentebedrijf had vervolgens ten voordele van een vzw een vruchtgebruik gevestigd op diezelfde goederen met toepassing van de btw (levering van een aan de btw onderworpen goed, optioneel wanneer ze occasioneel wordt uitgeoefend). De vzw oordeelde dat ze de door het gemeentebedrijf aan haar gefactureerde btw kon aftrekken aangezien de vzw diezelfde infrastructuur op haar beurt ter beschikking stelde van een voetbalclub met toepassing van de btw.

In een arrest van 17 september 2015 had het hof van beroep van Bergen geoordeeld dat de vzw de btw die aan haar was gefactureerd door het gemeentebedrijf niet kon aftrekken. De vzw kende de voetbalclub rechten toe die ze niet had en de prestatie berustte deels op een onmogelijk voorwerp en deels op een niet-bestaande juridische oorzaak. De vzw had dan ook niet het recht om de btw die aan haar was gefactureerd door het autonoom gemeentebedrijf af te trekken.

Om de weigering van btw-aftrek aan de vzw kracht bij te zetten, voegt het hof van beroep eraan toe dat de bij het dossier der rechtspleging gevoegde stukken de stelling van de administratie sterkt volgens dewelke de stad Bergen (middels haar autonoom gemeentebedrijf) de renovatiewerken voor haar rekening nam en de btw probeerde te recupereren middels een in eerdere arresten beschreven opeenvolging van rechtshandelingen in een complexe juridische constructie die haar toelaat om de belasting te recupereren die ze nooit had kunnen recupereren in het kader van een eenvoudige vastgoedverrichting, en dat ze zich zo schuldig maakte aan misbruik. Het hof oordeelt immers dat de vestiging van een recht van erfpacht door de stad Bergen, gevolgd door de vestiging van een vruchtgebruik door deze laatste ten voordele van appelante op hoofdvordering, die op haar beurt de infrastructuur ter beschikking stelde van SA RAEC, een complexe fiscale constructie is die uitsluitend is bedoeld om de btw te recupereren op de kosten van de bouw van het nieuwe voetbalstadium die de stad Bergen en haar gemeentebedrijf voor hun rekening hadden genomen.

In welke zin is het fiscaal voordeel een misbruik?

In een arrest van 11 mei 2017 oordeelde het Hof van Cassatie dat het hof van beroep van Bergen niet heeft bepaald in welk opzicht het fiscaal voordeel voor het autonoom gemeentebedrijf door de btw op de werken af te kunnen trekken zou ingaan tegen de doelstellingen van het btw-systeem en een "als misbruik aangemerkte praktijk" zou zijn in de zin van artikel 1 §10 btw-wetboek. Zowel de stad Bergen als haar autonoom gemeentebedrijf hadden de bepalingen van de wet gerespecteerd en op zich was de aftrek van btw geen misbruik als er uiteindelijk een belastbare handeling was.

Een misbruik is een zuiver feitelijk begrip dat moeilijk te omschrijven is, vooral als men enkel de circulaire van 24 augustus 2006 en de arresten van het Hof van Justitie raadpleegt. Ter herinnering, rechtsmisbruik is een algemeen rechtsbeginsel dat de rechter toelaat om de toepassing van een wettekst te weigeren in situaties die te veel afwijken van de doelstellingen die bepalend waren voor de goedkeuring ervan. Zo worden kunstmatige juridische constructies, dat wil zeggen "niet-natuurlijke" constructies, verworpen, in die zin dat ze geen rationeel economisch gedrag weerspiegelen in hoofde van een van de partijen van de handeling (zie onze studie "Abus de droit, Fraude à la loi et Pratiques abusives Approche européenne et belge", *Revue Générale du Contentieux Fiscal* 2009 p. 177).

Luxemburgse en Nederlandse rechtspraak

Naar aanleiding van de betwisting van een ruling door de belastingadministratie oordeelde het administratief hof van het Groothertogdom Luxemburg in een arrest van 12 juli 2016 dat de erkenning van een rechtsmisbruik veronderstelt dat er meerdere bestanddelen zijn, met name 4. Het gaat in het bijzonder om het gebruik van privaatrechtelijke vormen en instellingen, een belastingbesparing bestaande uit een omzeiling of vermindering van de fiscale last, het gebruik van een ongepaste weg en de afwezigheid van rechtsgeldige niet-fiscale motieven die de gekozen weg kunnen rechtvaardigen.

De Nederlandse rechtspraak geeft concrete voorbeelden van situaties van rechtsmisbruik. Zo had de gemeente Wageningen een gebouw ter waarde van 18 miljoen euro opgetrokken. De gemeente had de btw afgetrokken omdat ze het gebouw had doorverkocht met btw voor de prijs van 440.000 euro btw inclusief. De school had de btw uiteraard niet afgetrokken. In een vonnis van 29 mei 2012 oordeelde de rechtbank van Arnhem dat er wel degelijk sprake was van een belastbare handeling tussen de gemeente en de school aangezien de prijs te verwaarlozen was (440.000 euro). De gemeente kon daarentegen de btw op de 18.000.000 euro niet aftrekken omdat er sprake was van rechtsmisbruik. Deze samenvatting van het vonnis van de rechtbank van Arnhem is enigszins simplistisch en diegenen die zich in gelijkaardige situaties bevinden, kunnen zich beroepen op een arrest van de Hoge Raad van Nederland van 14 oktober 2016 en de conclusies van advocaat-generaal Ettema. Het is niet voldoende dat de prijs onder de marktwaarde ligt, hij moet ook symbolisch zijn, namelijk dat het verschil tussen de marktprijs en de gevraagde prijs in de bestreden overeenkomsten abnormaal is, zowel in absolute cijfers als relatief.

De clementie van de fiscus

In de zaak van het stadium van Bergen heeft de administratie artikel I § 10 btw-wetboek niet gerespecteerd door te oordelen dat er sprake was van misbruik door de stad Bergen en haar autonoom gemeentebedrijf zonder er conclusies uit te trekken, met name de weigering van het recht op btw-aftrek. De administratie had dan immers het recht op btw-aftrek door de stad Bergen en haar autonoom gemeentebedrijf moeten weigeren. Het bestaan van een als misbruik aangemerkte praktijk vloeit niet voort uit het louter naleven van de wet. Hoewel het hof van beroep in het administratief dossier de motieven had kunnen ontdekken op grond waarvan er sprake was van rechtsmisbruik, had dat niets veranderd aangezien de betrokken partijen niet aan de oorzaak lagen. De administratie had kunnen reageren, maar ze moet ook de verjaringstermijnen respecteren. We begrijpen dan ook het probleem van het hof van beroep van Bergen dat geconfronteerd werd met een dwangbevel dat verkeerd was. Als het hof van beroep het volledige dwangbevel had vernietigd louter en alleen omdat ze slecht was gemotiveerd, is het erg waarschijnlijk dat een schending van het btw-wetboek door de vzw nooit bestraft zou zijn geweest.

Het voornaamste belang van het arrest van 11 mei 2017 van het Hof van Cassatie is dus dat het aangeeft dat complexiteit niet noodzakelijk rechtsmisbruik met zich meebrengt. Het is waar dat het eenvoudige feit van een aftrek van de btw op de kosten op zich geen misbruik is aangezien dat de doelstelling van het btw-systeem is.



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7
1160 Bruxelles - Brussel
Tél. : + 32 2 663.14.55
Fax : + 32 2 663.30.78
E-mail: ca@xirius.be
Website: <http://www.xirius.be>