

ASSEMBLEE NATIONALE

DOUZIÈME LÉGISLATURE

SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 2004-2005

Reçu à la Présidence de l'Assemblée nationale
le 3 décembre 2004

Annexe au procès-verbal de la séance
du 3 décembre 2004

TEXTE SOUMIS EN APPLICATION DE L'ARTICLE 88-4 DE LA CONSTITUTION

PAR LE GOUVERNEMENT,

À L'ASSEMBLÉE NATIONALE ET AU SÉNAT.

Lettre de la Commission européenne du 1er décembre 2004 relative à une demande de dérogation présentée par le Royaume des Pays-Bas en date du 4 octobre 2004, en application de l'article 27 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme



COMMISSION EUROPÉENNE

SECRÉTARIAT GÉNÉRAL

Bruxelles, le 01.XII.2004
SG (2004) D/10230

REPRESENTATION PERMANENTE DE LA
FRANCE AUPRES DE L'UNION EUROPEENNE
Place de Louvain 14

B-1000 BRUXELLES

Objet: Information en vertu de l'article 27 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme

Saisine de la Commission par le Royaume des Pays Bas en date du 04.X.2004

Le Secrétariat général vous prie de bien vouloir transmettre au Ministre des Affaires étrangères la communication ci-annexée.

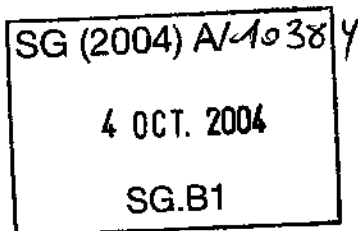
C O P I E	
ARRIVÉE	- 1 -12- 2004
VALISÉ	

JPL

Pour le Secrétaire général,


Karl VON KEMPIS

p.j.: 1



Permanente Vertegenwoordiging van het
Koninkrijk der Nederlanden

Europese Commissie
Secretariaat-Generaal
Avenue d'Auderghem 45
1040 Brussel

Afdeling Financiën
Herrmann-Debrouxlaan 48
B-1160 Brussel

Datum 30 september 2004
Kenmerk 17282
Blad 1/9
Bijlage(n) 1
Betreft -Zesde BTW-richtlijn: verzoek om afwijking
(procedures van art. 27)
-Bestrijding BTW-constructies
C.c. Min FIN, t.a.v. dir. Wetgeving Verbruiksbelastingen
ref. WV 2004-246 M
DIE-IN ref. 494/04

Auteur Sükran Ay
Telefoon 0032-2-6791558
Fax 0034-2-6791790
bre-fin@minbuza.nl

Geachte heer, mevrouw,

Nederland wordt in toenemende en omvangrijke mate geconfronteerd met BTW-constructies die worden opgezet door, of ten behoeve van, niet-belastingplichtige rechtspersonen of belastingplichtigen die geheel of nagenoeg geheel vrijgestelde prestaties verrichten welke hen geen recht op aftrek van BTW geven. De Nederlandse schatkist loopt hierdoor aanzienlijke belastinginkomsten mis. Deze constructies zijn er op gericht de BTW-druk op investeringsbedrijfs-middelen zoveel mogelijk te voorkomen. Het gaat daarbij vooral om constructies met kostbare roerende zaken en diensten, zoals bij voorbeeld bedrijfsinventarissen en speciaal ontwikkelde en aangepaste software, alsmede met zogenoemde bedrijfsinstallaties (blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines, als bedoeld in artikel 13 B, sub b, punt 3, van de Zesde BTW-richtlijn).

Deze constructies doen zich in een grote verscheidenheid voor – waarbij gebruik wordt gemaakt van de verschillende mogelijkheden die het Nederlandse civiele recht biedt – en dienen slechts een fiscaal doel, te weten: minimalisering van de BTW-druk. Bij de bedoelde constructies vallen vooral twee basis verschijningsvormen op; de zogenoemde leaseconstructies en de herzieningsconstructies. Deze beide constructies

worden daarom onderstaand nader toegelicht; in de bijlage worden ze schematisch en cijfermatig weergegeven. De Nederlandse regering is voornemens al deze BTW-constructies te bestrijden, o.a. met een wettelijke maatregel die afwijkt van de Zesde BTW-richtlijn, en waarvoor machtiging wordt gevraagd op grond van artikel 27 van die richtlijn. Om een goed beeld te geven van bedoelde bestrijding worden hierna ook de maatregelen beschreven waarvoor, overeenkomstig de conclusies tijdens ambtelijk vooroverleg met DGTAXUD, een machtiging niet noodzakelijk is.

1. Leaseconstructies

In hoofdlijn houden de leaseconstructies in dat geheel of nagenoeg geheel vrijgestelde ondernemers – bijvoorbeeld ziekenhuizen, banken en verzekeringsmaatschappijen – en niet-belastingplichtige publiekrechtelijke lichamen – zoals waterschappen – gebruik maken van een speciaal daartoe opgerichte rechtspersoon (hierna: constructievehikel) om een substantiële vermindering van de BTW-druk op hun investeringen te realiseren. Dit constructievehikel koopt de kostbare goederen, software en/of bedrijfsinstallaties en stelt deze op grond van een lease-overeenkomst of een gebruiksrecht ter beschikking aan de vrijgestelde ondernemer of aan het niet-belastingplichtige lichaam. De ondernemer die of het lichaam dat het goed of de software feitelijk gebruikt, verstrekt vaak een lening aan het constructievehikel zodat deze de goederen aan kan schaffen. Tevens wordt hier in veel gevallen ook mee bereikt dat de verschuldigde vergoeding aan het constructievehikel niet marktconform is en abnormaal laag kan worden gehouden. Het constructievehikel heeft een direct en volledig recht op aftrek van BTW terzake van de aankoop, terwijl de voor de afnemer niet aftrekbare BTW over de huurpenningen – in het gunstigste geval – gespreid over de huurperiode naar de schatkist vloeit. In het geval van een abnormaal lage huurprijs en het niet volmaken van de overeengekomen huurperiode, ontstaat er voor de afnemer niet alleen een behoorlijk financierings- c.q. liquiditeitsvoordeel, maar ook een absoluut en aanzienlijk BTW-voordeel. Het is namelijk voorts gebruikelijk dat na afloop van de zogenoemde BTW-herzieningstermijn (of bij kostbare diensten - waarvoor geen herzieningstermijn van toepassing is - al vrij spoedig na het jaar van ingebruikneming) het bedrijfsmiddel definitief in het exclusieve bezit van de afnemer komt. Dit wordt gerealiseerd doordat de afnemer en het constructievehikel (de verhuurder) juridisch fuseren of samen een fiscale eenheid gaan vormen, dan wel overgaan tot koop tegen een – al dan niet kunstmatig – lage prijs.

1.1 Participanten in leaseconstructies

Bij de waargenomen leaseconstructies gaat het om een veelvoud aan verschijningsvormen, mengvarianten en onderliggende contracten met allerlei verschillende specifieke bepalingen. Het gaat vrijwel altijd om een specifieke groep van “constructie-gebruikers”; namelijk ondernemers die geheel of nagenoeg geheel vrijgestelde prestaties verrichten of publiekrechtelijke lichamen/niet-ondernemers.

Anders gezegd: het gaat om rechtspersonen die voor de BTW eindverbruikers behoren te zijn. Het constructievehikel (ook wel de "eigen" derde genoemd) wordt door de afnemer zelf of door een groep van afnemers opgericht.

Het komt ook regelmatig voor dat een constructievehikel wordt aangeboden door banken of belastingadviseurs. Veelal is het ook een lichaam dat, met het oog op latere fusie of fiscale eenheidvorming, zijn activiteiten in hoofdzaak verricht ten behoeve van één afnemer (hierna: *één op één*).

Bij één constructievehikel ten behoeve van meerdere afnemers (hierna: *one for all*) is er veelal sprake van:

- (a). afnemers die dezelfde soort prestaties verrichten;
- (b). (een netwerk van) gelieerde partijen;
- (c). een mix en veelvoud van civiele overeenkomsten en voor de constructie noodzakelijke financieringsovereenkomsten; en
- (d). gebruik van het lichaam ook voor zogenoemde sale-and-lease-back-constructies (zie ook het vermelde onder 2. Herzieningsconstructies).

Er vindt – vanwege het karakter van *one for all* – later géén fusie of fiscale eenheidvorming plaats, maar het oneigenlijke BTW-voordeel wordt behaald door een combinatie van (te) lage huurtermijnen en een verkoop na afloop van de herzieningsperiode; veelal ook tegen een (te) lage prijs.

Het onderscheid tussen de *één op één-constructies* en de *one for all-constructies* is dat het bij *één op één* niet per definitie om kunstmatige en abnormaal lage prijzen hoeft te gaan, omdat een voordeel met name ook door toekomstige handelingen (fusie of vorming van een fiscale eenheid) kan worden behaald.

1.2 Overige kenmerken van leaseconstructies

Bij al deze leaseconstructies is er vaak – zonder dat gedurende de verhuurperiode aan de voorwaarden voor de vorming van een fiscale eenheid wordt voldaan – een (directe of indirecte) economische, organisatorische of financiële verbondenheid. Hierbij dient bijvoorbeeld gedacht te worden aan de financierings-overeenkomst van de afnemer ten behoeve van het constructievehikel, en aan het feit dat de afnemer de aandelen van het vehikel heeft of verkrijgt. Veelal zijn bij de afnemers de financiële middelen – direct of indirect – aanwezig om de goederen zelf aan te schaffen via een normale koopovereenkomst, maar wordt desalniettemin gekozen voor huur, lease of een andere wijze van terbeschikkingstelling van het constructievehikel; de aankoop door het constructievehikel (de verhuurder) wordt enkel mogelijk gemaakt doordat de financiële middelen hem (renteloos) door of via de feitelijke gebruiker (huurder) ter beschikking worden gesteld. De huurcontracten zijn met allerlei varianten veelal zodanig opgesteld dat het risico van teloorgang van het goed bij de huurder ligt,

evenals de onderhouds- en zorgplicht. Het is ook vaak uitsluitend de huurder die bepaalt welke goederen worden betrokken, bij welke leverancier en met welk onderhoudscontract. Ook doet de huurder zelf de bestelling bij de leverancier, inclusief de daarbij behorende opgave van specificaties. Het is voorts veelal de huurder die de goederen heeft verzekerd tegen diefstal, beschadiging en tenietgaan. Meestal is de gebruikelijke vrijheid van de verhuurder (i.c. het vehikel) om de huur op te zeggen en de goederen te vervreemden contractueel uitgesloten. Voor de verhuurder zijn ook de normale verhuurderrisico's afgedekt, met name het risico dat de huurder de goederen niet langer kan of zal betalen.

Na afloop van de herzieningstermijn wordt doorgaans een – al dan niet schriftelijk contractueel vastgelegde of mondeling overeengekomen – (fiscale) koopplicht of -recht voor de huurder ten uitvoer gelegd. Dat is in de geprogrammeerde opzet de normale gang van zaken ter afwikkeling van de constructie. Zodoende wordt overgegaan tot (a) verkoop van het desbetreffende goed, of (b) vindt een algemene verkoop van activa en passiva van het constructievehikel aan de huurder plaats, of (c) worden de aandelen overgedragen of (d) komt een juridische fusie tot stand. Hierdoor gaat tevens een eventuele kredietovereenkomst tussen de partijen van rechtswege teniet.

Er wordt niet alleen gewerkt met huurcontracten, maar ook met het verlenen van rechten (vruchtgebruik, gebruikersrecht e.d.). Zo wordt bijvoorbeeld speciaal ontwikkelde software veelal ondergebracht bij een constructievehikel dat vervolgens een gebruikersrecht verleent aan de feitelijke gebruiker/afnemer. Dit constructievehikel heeft volledige aftrek van BTW terzake van zijn belaste dienst aan de afnemer. Vanwege het feit dat er voor diensten geen herzieningsregeling bestaat, kan de software al snel met een zeer geringe BTW-druk in het exclusieve bezit van de afnemer komen. Na verloop van één jaar wordt de software namelijk voor een lage prijs overgedragen aan de afnemer. Bij een vergelijkbare constructie, maar dan met roerende goederen, worden twee constructievehikels tussen leverancier en eindgebruiker geschoven, waarbij het eerste vehikel dat het goed heeft aangeschaft een vruchtgebruik verleent (een dienst) aan het tweede vehikel, dat het goed vervolgens verhuurt aan de eindgebruiker. Als de eindgebruiker en het tweede vehikel na één jaar samensmelten, kan er geen correctie/herziening plaatsvinden van de bij de vehikels volledig afgetrokken BTW.

Voorts zijn constructies geconstateerd waarbij de vrijgestelde ondernemer een goed aanschaft, dit niet in gebruik neemt maar een vruchtgebruik verleent aan een vehikel, dat het goed weer voor vijf jaar verhuurt – al dan niet tegen een te lage prijs – aan die vrijgestelde ondernemer. Na vijf jaar vervalt het vruchtgebruik van rechtswege en komt het goed – zonder vergoeding, zonder BTW – weer volledig in handen van de vrijgestelde ondernemer.

De leaseconstructies worden steeds agressiever van aard en krijgen een steeds grotere spreiding, zowel met betrekking tot het aantal gebruikers als met betrekking tot het aantal en soort goederen die met behulp van deze constructies worden aangeschaft. Zo worden bijvoorbeeld complete kantoorinventarissen, CV-installaties, telefooncentrales op deze fiscaal gekunstelde wijze verkregen. De Hoge Raad der Nederlanden heeft inmiddels geoordeeld dat een aantal van deze leaseconstructies niet in strijd is met de (tekst van de) Wet op de omzetbelasting 1968.

2. Herzieningsconstructies

Naast de hiervoor genoemde leaseconstructies komen bij de genoemde afnemers die hun bedrijfsmiddelen ook deels voor belaste prestaties gebruiken, tevens constructies voor waarbij oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van de op artikel 20 van de Zesde BTW-richtlijn gebaseerde bepalingen ter zake van de herziening van de aftrek van BTW. Ook hierdoor worden ongerechtvaardigde BTW-voordelen verkregen.

Kenmerken

Bij deze zogenoemde herzieningsconstructies wordt een reeds aangekocht en in gebruik genomen bedrijfsmiddel vóór afloop van de voor de betreffende goederen geldende herzieningsperiode doorverkocht aan een (al dan niet gelieerde en speciaal met dat doel opgerichte) leasemaatschappij. Deze leasemaatschappij verhuurt het bedrijfsmiddel vervolgens weer direct terug aan de verkoper (en feitelijke gebruiker). De huurtermijnen zijn daarbij gebaseerd op de aan de leasemaatschappij in rekening gebrachte verkoopprijs. Deze verkoopprijs kan een kunstmatig lage prijs zijn, of in geval van goederen waarop snel wordt afgeschreven, de op dat moment geldende economische waarde. Deze waarde kan voor bepaalde goederen, zoals bijvoorbeeld computers, al na enkele jaren slechts een fractie bedragen van de oorspronkelijke aankoopwaarde.

Omdat de goederen deels, hoe beperkt ook, zijn gebruikt voor belaste prestaties is terzake van het doorverkopen aan de leasemaatschappij de vrijstelling van artikel 13 B, sub c, Zesde BTW-richtlijn niet van toepassing. Er is derhalve sprake van een belaste levering en op grond daarvan vindt een herziening plaats van de aanvankelijk niet voor aftrek in aanmerking gekomen BTW op de oorspronkelijke aankoopprijs. De alsnog over de huurtermijnen te betalen en niet in aftrek komende BTW vormt slechts een fractie van de terzake van de herziening terug te ontvangen BTW. Hoewel de bestemming en het gebruik van de goederen feitelijk niet wijzigen en de goederen volledig ter beschikking blijven staan van de feitelijke gebruiker – de goederen worden zelfs niet verplaatst – wordt door een dergelijke papieren civielrechtelijke overeenkomst (sale en leaseback) bereikt dat de BTW-druk die op de goederen behoort te rusten, voor een aanzienlijk deel wordt gemitigeerd.

Het is overigens in deze situaties ook zeer kwetsief of de feitelijke gebruiker terzake van de verkoop "de macht om als eigenaar over het goed te beschikken" daadwerkelijk heeft overgedragen aan de derde persoon. Deze verhuurder heeft als enige (door de feitelijke gebruiker voorgeprogrammeerde en afgedwongen) taak om het goed weer exclusief aan die feitelijke gebruiker te verhuren; de verhuurder kan op geen enkele andere wijze, en derhalve niet als eigenaar, over het goed beschikken.

3. Overwegingen

3.1. Standpunt Nederland

Naar de mening van de Nederlandse regering zijn de genoemde leaseconstructies zodanig vormgegeven dat het resultaat, ondanks de geconstrueerde civielrechtelijke vormgeving, van de met elkaar samenhangende (en normaliter te verwachten toekomstige) handelingen voor de BTW in feite te beschouwen is als een levering – als bedoeld in artikel 5, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn – door het constructievehikel aan de desbetreffende afnemer c.q. de feitelijke gebruiker. Het is immers deze afnemer/gebruiker die door het samenstel van handelingen en de daarbij gemaakte afspraken de facto de macht verkrijgt om als eigenaar over het bedrijfsmiddel te beschikken. Het constructievehikel daarentegen heeft geen andere bevoegdheid gekregen dan het – op het gezag en bestelling van de afnemer – verkrijgen van het bedrijfsmiddel om het vervolgens, verplicht en exclusief, ter beschikking te stellen aan de desbetreffende afnemer. De "machtsfactor" zowel ten aanzien van de voorgeprogrammeerde handelingen, als met betrekking tot het bedrijfsmiddel, ligt geheel bij deze afnemer en *niet* bij het constructievehikel. Naar de mening van de Nederlandse regering is dit standpunt geheel in lijn met het zogenoemde Safe-arrest¹. De afnemer in de onderhavige leaseconstructies heeft met betrekking tot "de macht om als eigenaar te beschikken" ook een sterkere "eigenaarspositie" dan een afnemer die een goed ter beschikking krijgt op grond van een gewone, klassieke, huurkoopovereenkomst. Op grond van artikel 5, lid 4, onder b, van de Zesde BTW-richtlijn, wordt de afgifte van een goed op grond van een dergelijke overeenkomst wel als levering beschouwd.

Nu de beschreven leaseconstructies door uitspraken van de Hoge Raad der Nederlanden – die zich, kortweg gezegd, voornamelijk laat leiden door het civiele recht en de hieraan verbonden rechtsgevolgen – in de uitvoeringspraktijk niet meer ten principale effectief te bestrijden zijn, heeft de Nederlandse regering het voornemen maatregelen te treffen die deze oneigenlijke wijze van belastingbesparing tegengaan.

3.2 Oplossingen

¹ HvJ EG, 8 februari 1990, C-320/88 (SAFE Rekencentrum BV)

Bij het voornemen tot introductie van een regeling ter bestrijding van de onder 1. genoemde leaseconstructies, heeft de Nederlandse regering een aantal mogelijkheden gezien. Veel van deze mogelijkheden hebben echter een mogelijk disproportionele of onuitvoerbare uitwerking en behelzen ook een afwijking van de Zesde BTW-richtlijn. Mede gelet op de uitgevoerde analyse van aard, vormgeving en verschijningsvormen van de leaseconstructies, is uiteindelijk voor maatregelen gekozen die overeenkomen met, en aansluiten op, doel en strekking van de richtlijn. Voorts zijn de maatregelen gericht op de gebruikers en afnemers van deze constructies: niet-belastingplichtige rechtspersonen en belastingplichtigen die geheel of nagenoeg geheel vrijgestelde prestaties verrichten en op wie de BTW als eindgebruikers behoort te drukken. Hierbij zijn grensoverschrijdende effecten alsmede nadelen voor anderen dan de constructiegebruikers vrijwel uitgesloten en is nadrukkelijk rekening gehouden met aspecten van ongewenste overkill.

Kwalificatie als levering en de maatstaf van heffing

Artikel 5, lid 1, van de Zesde BTW- richtlijn, bepaalt dat als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Zoals reeds is toegelicht is de Nederlandse regering, in de lijn van het genoemde Safe-arrest, ten principale van mening dat in de aangegeven specifieke gevallen met de daarbij geschetste voorwaarden en beperkingen – zeker bij de toegelichte *één op één-constructies* waarbij de leverancier (het voorgeprogrammeerde constructievoertuig) zijn prestaties uitsluitend of nagenoeg uitsluitend verricht ten behoeve van één afnemer en waarbij leverancier en afnemer normaliter na zekere tijd samensmelten – de belastbare handeling (lees: de terbeschikkingstelling van een bedrijfsmiddel) te beschouwen is als een levering als bedoeld in dat artikel 5. De Nederlandse regering is tevens van mening dat, gelet op het verschijnsel van prijsmanipulatie bij de genoemde leaseconstructies onder de aangegeven omstandigheden, de maatstaf van heffing ter zake van een dergelijke levering tenminste moet kunnen worden vastgesteld overeenkomstig een objectieve of normale waarde.

Deze principiële benadering geldt ook voor de reeds toegelichte *one for all-constructies*; de constructies waarbij het constructievoertuig prestaties verricht ten behoeve van een groep afnemers die dezelfde soort prestaties verrichten én die veelal alleen gebaseerd zijn op prijsmanipulatie terzake van de huurtermijnen en/of manipulatie van de vergoeding ter zake van de te zijner tijd altijd op de verhuur volgende uiteindelijke juridische levering. Ter bestrijding van deze constructies zullen ook maatregelen moeten worden getroffen die aangrijpen op de maatstaf van heffing terzake van die handelingen.

4. Voorgenomen maatregelen BTW-constructies

In vooroverleg met uw diensten (DGTAXUD) over de te overwegen maatregelen, zijn de door de Nederlandse regering voorgenomen maatregelen diepgaand besproken. Daarbij werd helder dat de analyse grotendeels wordt gedeeld.

Eén van de conclusies van deze besprekingen is dat door DGTAXUD uitdrukkelijk is aangegeven, dat het de belastingadministratie van een lidstaat vrij staat, om binnen de kaders van het communautaire recht, op interpretatieve wijze aan te geven in welke gevallen en onder welke omstandigheden een handeling als levering kwalificeert.

Alles afwegende is de Nederlandse regering terzake van de bestrijding van BTW-constructies voornemens de volgende maatregelen te treffen.

In een door de Nederlandse Belastingdienst uit te vaardigen Beleidsbesluit zal

- als een nadere explicatie van artikel 5 (levering van goederen) van de Zesde BTW-richtlijn - worden uiteengezet in welke specifieke gevallen en omstandigheden, ter zake van leaseconstructies, de belastbare handeling van een belastingplichtige (het hiervoor beschreven constructievehikel) die bestaat uit het ter beschikking stellen of in feitelijk gebruik geven van investeringsbedrijfsmiddelen, moet worden beschouwd als een levering.

Mede vanwege een zekere samenhang tussen de herzienings- en leaseconstructies – en dus ook voorgenomen maatregelen ter bestrijding van leaseconstructies – zal de Nederlandse regering op grond van artikel 20, vierde lid, derde streepje, van de Zesde BTW-richtlijn, passende wettelijke maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening bij dergelijke herzieningsconstructies geen ongerechtvaardigde voordelen oplevert.

Zoals besproken in genoemd vooroverleg zal het uitgangspunt worden dat de BTW die uiteindelijk op een bedrijfsmiddel drukt c.q. behoort te drukken onafhankelijk is van het gebruik van een herzieningsconstructie.

Voorts is de Nederlandse regering voornemens terzake van de bestrijding van BTW-constructies tussen gelieerde partijen een algemene wettelijke maatregel te treffen die inhoudt dat:

in geval dat een belastingplichtige (het beschreven constructievehikel) een belastbare handeling verricht die bestaat uit de levering van een investeringsbedrijfsmiddel, of uit het ter beschikking stellen of het in feitelijk gebruik geven van zo'n bedrijfsmiddel, al dan niet na verloop van tijd gevolgd door een levering van het bedrijfsmiddel aan de feitelijke gebruiker, en

- alleen en voorzover de afnemer een niet-belastingplichtige rechtspersoon is of een belastingplichtige die geheel of nagenoeg geheel vrijgestelde prestaties verricht welke hem geen recht op afrek van de BTW geven; en

- alleen en voorzover de partijen in door nationale wetgeving nader te omschrijven gevallen als direct of indirect gelieerde partijen kunnen worden beschouwd, zal, in afwijking van artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde BTW-richtlijn, voor de genoemde handelingen als (minimum) maatstaf van heffing worden genomen: de normale waarde conform artikel 11, A, lid 1, laatste alinea, van die richtlijn. Voor de toepassing van deze regeling zal onder investeringsbedrijfsmiddelen mede worden verstaan: diensten voorzover deze een substantiële waarde vertegenwoordigen, dat wil zeggen diensten waarop wordt of pleegt te worden afgeschreven voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting, alsmede goederen als bedoeld in artikel 13 B, sub b, punt 3, van de Zesde BTW-richtlijn (blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines).

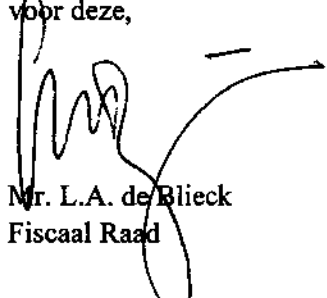
5. Ter afsluiting

De door de Nederlandse regering voorgenomen maatregelen behelzen enerzijds niet van de Zesde BTW-richtlijn afwijkende nationale wettelijke c.q. interpretatieve regelingen terzake van artikel 5 (Levering van goederen) en artikel 20 (Herziening van de afrek) van die richtlijn – waarover ik u hierbij, mede gezien het overleg dat over de gehele problematiek met uw diensten is gevoerd, ter definitieve bevestiging van de besproken Nederlandse voornemens terzake toch graag wil informeren – en anderzijds een afwijking van artikel 11 (Maatstaf van heffing) van die richtlijn.

In verband hiermee brengt de Nederlandse regering u hierbij krachtens artikel 27, lid 2, van de Zesde BTW-richtlijn op de hoogte van vorgemelde voorgenomen en van de richtlijn afwijkende regelingen terzake van de maatstaf van heffing. Dit met het oog op de beoogde machtiging van de Raad.

Tot slot verzoek ik u deze mededeling van de Nederlandse Regering in verband met de te vrezen anticipatie-effecten vooralsnog niet te openbaren of te doen publiceren.

De Permanent Vertegenwoordiger,
voor deze,



Mr. L.A. de Blieck
Fiscaal Raad

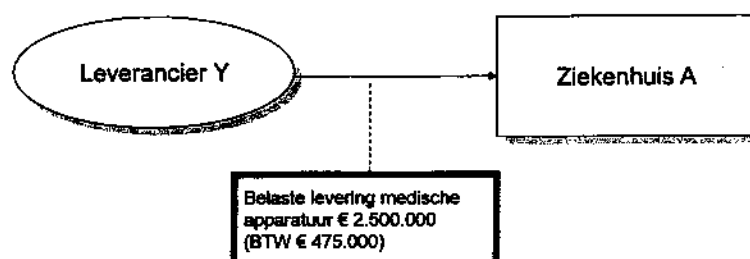
BIJLAGE

1. Leaseconstructies

Situatie I.

Leverancier Y produceert in het kader van zijn onderneming medische apparatuur ten behoeve van medische instellingen en ziekenhuizen. Leverancier Y verricht uitsluitend belaste prestaties en brengt als zodanig op de normale wijze BTW in rekening aan zijn afnemers. De gebruikelijke afnemers van Y verrichten vrijwel allemaal uitsluitend of nagenoeg uitsluitend vrijgestelde prestaties. Zo schaft bijvoorbeeld Ziekenhuis A op 28 oktober 2002 medische apparatuur aan ten bedrage van € 2.500.000 (exclusief 19% BTW). De op deze aankoop rustende BTW, ad € 475.000, wordt door Y afgedragen op aangifte. Nu Ziekenhuis A in het kader van zijn onderneming deze apparatuur voor ongeveer 90% gebruikt voor vrijgestelde prestaties (ex artikel 13, lid 1, sub b, Zesde BTW-richtlijn) en voor ongeveer 10% gebruikt voor belaste prestaties (verhuur van deze apparatuur aan een cosmetische kliniek Z), kan hij overeenkomstig dit gebruik slechts 10% van de in rekening gebrachte BTW in aftrek brengen. Per saldo bedraagt de niet-aftrekbare BTW derhalve € 427.500 (€ 475.000 -/- € 47.500).

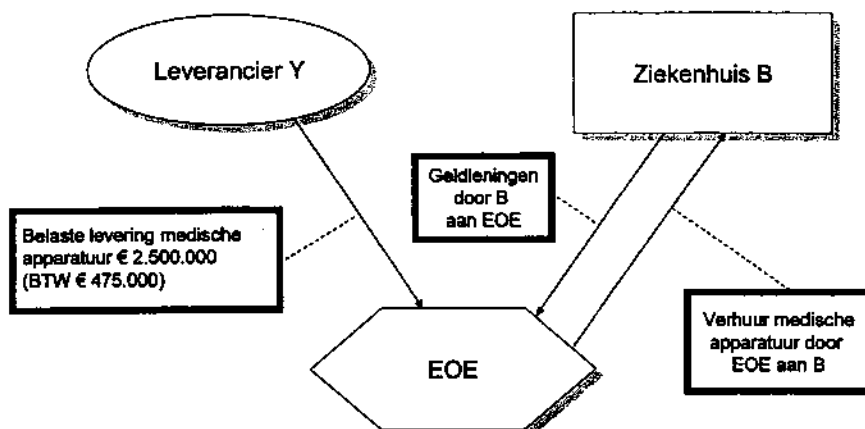
Schematisch weergegeven ziet deze transactie er als volgt uit:



Situatie II.

Het met Ziekenhuis A vergelijkbare Ziekenhuis B wenst eveneens nieuwe medische apparatuur aan te schaffen bij leverancier Y, maar is geschrokken van de BTW-consequenties van een dergelijke investering. Nu Ziekenhuis B met deze apparatuur volledig vrijgestelde prestaties zal verrichten, vormt de niet-aftrekbare BTW een aanzienlijke kostenpost die B op dit moment niet wenselijk acht. In samenspraak met gelouterde belastingadviseurs wordt daarom een ontwikkelingsconstructie opgezet. Allereerst wordt op 29 oktober 2002 het constructievehikel EOE (de één-op-één-constructie; zie ook § 1.1. en 1.2.) opgericht. Deze rechtspersoon verbindt zich contractueel aan Ziekenhuis B, door medische apparatuur te verwerven en deze vervolgens onmiddellijk te verhuren aan B. Het constructievehikel EOE is feitelijk in staat deze medische apparatuur aan te schaffen omdat B het benodigde geld verschafft aan EOE ten titel van een geldlening. Ook de op deze aankoop drukkende BTW, ad € 475.000, wordt door B gefinancierd door middel van een aparte lening. Ziekenhuis B bepaalt echter welke apparatuur bij leverancier Y moet worden aangeschaft en met welk onderhoudscontract. Voorts verzekert B de apparatuur tegen diefstal, beschadiging en tenietgaan. De verhuur cq. lease loopt voor een periode van 10 jaar. De eerste 4 jaren na het jaar van aanschaf berekent EOE het ziekenhuis B telkens een – al dan niet marktconforme – huurprijs met berekening van BTW. Hierdoor ontstaat direct bij aanschaf recht op aftrek van voorbelasting bij EOE.

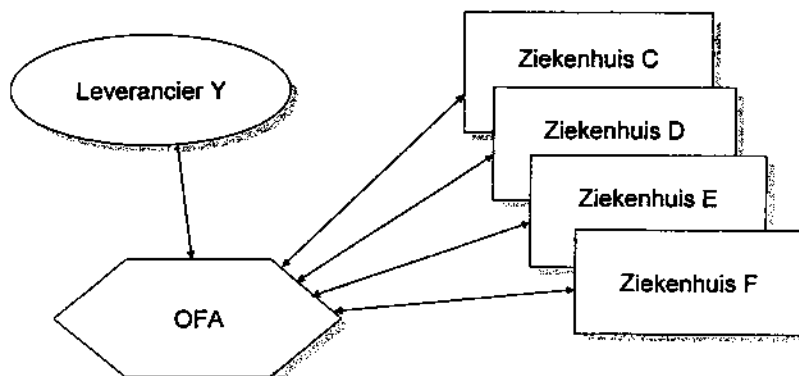
Schematisch weergegeven ziet deze opzet er als volgt uit:



Na afloop van het vierde jaar na het jaar van aanschaf van de medische apparatuur is de nationale herzieningstermijn voor roerende zaken verstreken (lees: in 2007) en wordt de eigendom van de apparatuur door EOE overgedragen aan B. Dit vindt plaats zonder BTW-gevolgen. De aandelen in EOE worden namelijk aan Ziekenhuis B overgedragen (B heeft een call-optie op de aandelen), waarna B en EOE een fiscale eenheid voor de BTW kunnen aangaan of juridisch kunnen fuseren. Per saldo heeft dit alles tot gevolg dat na afloop van 5 jaar de medische apparatuur BTW-vrij in eigendom is gekomen van B. Slechts de BTW over de huurtermijnen is door B als een kostenpost te beschouwen, omdat deze niet aftrekbaar is. De BTW op de aanschaf van de medische apparatuur – in dit voorbeeld € 475.000 – is geheel voor aftrek in aanmerking gekomen en drukt niet meer op de betreffende goederen. Afhankelijk van de hoogte van de huurpenningen – veelal uitgedrukt in een percentage van de verkrijgingsprijs – zal het BTW-voordeel voor Ziekenhuis B groter of kleiner worden. In het geval van een niet-marktconforme huurprijs van (stel) € 25.000 per jaar (exclusief € 4.750 BTW) bedraagt het totale BTW-voordeel voor B € 451.250, te weten € 475.000 –/– € 23.750 (zijnde 5 x € 4.750). Bij een marktconforme huurprijs is het BTW-voordeel weliswaar kleiner, maar nog steeds aanzienlijk te noemen.

Situatie III.

Ziekenhuizen C, D, E en F wensen eveneens te investeren in nieuwe medische apparatuur. Ook zij zijn, net als Ziekenhuis B, voorstander van het minimaliseren van BTW-druk. Gezamenlijk richten zij daarom constructievehikel OFA (de one-for-all-constructie) op. Deze rechtspersoon verwert de medische apparatuur en stelt deze vervolgens onmiddellijk ter beschikking aan C, D, E en F.

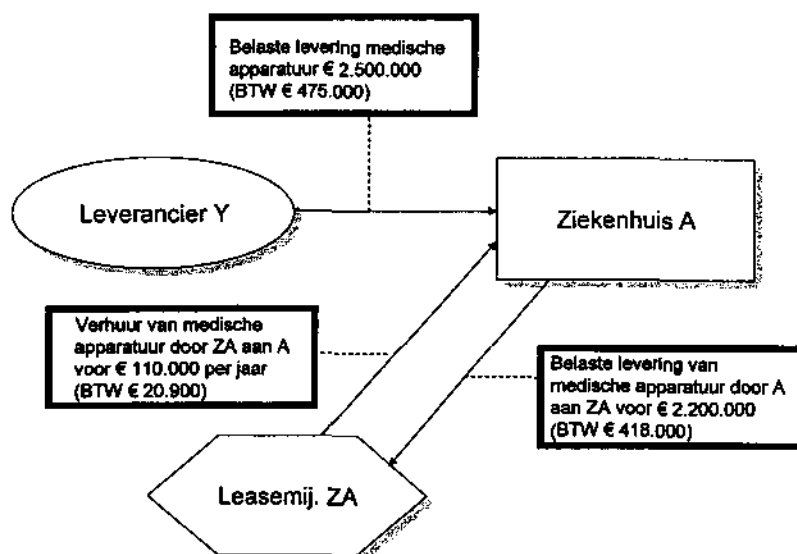


De voorwaarden waaronder deze constructie wordt opgezet, zijn vergelijkbaar met de bovenvermelde constructie onder *situatie II*. Slechts de afwikkeling verloopt anders. Gelet op het karakter van OFA (one-for-all) vindt na afloop van de herzieningstermijn geen fusie, vorming van een fiscale eenheid of eigendomsovergang plaats. Het oneigenlijke BTW-voordeel wordt in deze situatie met name behaald door het feit dat (a) OFA de BTW op de aankoop direct in aftrek kan brengen, (b) OFA kunstmatig (te) lage huurprijzen in rekening brengt aan zijn gelieerde afnemers, en (c) de verkoop van het bedrijfsmiddel na afloop van de nationale herzieningstermijn tegen een (te) lage prijs plaatsvindt aan de gelieerde afnemers.

2. Herzieningsconstructie

Situatie IV.

Gelet op de mogelijkheden om met constructies vermindering van BTW-druk te realiseren, heeft Ziekenhuis A (zie *situatie I*) spijt van de rechtstreekse aankoop van de medische apparatuur. Om alsnog aftrek van voorbelasting te realiseren wordt daarom de op 28 oktober 2002 aangekochte medische apparatuur na afloop van het jaar van aanschaf (en vóór afloop van de betreffende herzieningsperiode) doorverkocht aan een speciaal opgerichte leasemaatschappij ZA. Deze leasemaatschappij verhuurt de medische apparatuur vervolgens direct terug aan de feitelijke gebruiker Ziekenhuis A. De huurpenningen zijn gebaseerd op de aan ZA in rekening gebrachte verkoopprijs (stel 5% van € 2.200.000). Nu de medische apparatuur door A deels is gebruikt voor belaste prestaties, is ter zake van de verkoop aan ZA de vrijstelling van artikel 13 B, sub c, Zesde BTW-richtlijn, niet van toepassing. Er is zodoende sprake van een met BTW belaste levering en op grond daarvan vindt bij A een herziening plaats van de aanvankelijk niet voor aftrek in aanmerking komende BTW op de oorspronkelijke aankoopprijs.



Deze herziening wordt voor het restant van de termijn in een keer uitgevoerd. Hierbij wordt wettelijk aangenomen dat in het restant van de herzieningstermijn de medische apparatuur geheel voor belaste prestaties is gebruikt, omdat de levering van A aan ZA belast is en niet vrijgesteld. De resterende

herzieningstermijn bedraagt 4 jaar (2003, 2004, 2005 en 2006). De berekening van de alsnog aftrekbare voorbelasting verloopt als volgt:

- voorbelasting toe te rekenen aan 2003, 2004, 2005 en 2006: $4/5 \times € 475.000 = € 380.000$;
- de voor aftrek in aanmerking komende voorbelasting in de jaren 2003, 2004, 2005 en 2006 bedraagt ook € 380.000 omdat de medische apparatuur geacht wordt die jaren geheel belast te worden gebruikt;
- aan de jaren 2003, 2004, 2005 en 2006 toe te rekenen werkelijke aftrek: $4/5 \times € 47.500$ (de genoten aftrek in 2002; zie ook *situatie I.*) = € 38.000;
- bij de verkoop van de medische apparatuur van A aan ZA komt zodoende alsnog in aftrek: $€ 380.000 -/- € 38.000 = € 342.000$.

Op de aangifte omzetbelasting over 2003 van Ziekenhuis A bedraagt de verschuldigde BTW ter zake van de levering van de medische apparatuur aan ZA € 418.000 (19% van € 2.200.000). Op deze aangifte bedraagt de aftrekbare voorbelasting € 342.000. De aan ZA in rekening gebrachte BTW kan ZA in 2003 geheel in aftrek brengen; de (terug)verhuur van de medische apparatuur aan A is immers een met BTW belaste prestatie. De over de huurpenningen te betalen BTW – die niet of nagenoeg niet in aftrek komt bij A – vormt slechts een fractie (€ 20.900 per jaar) van BTW die ter zake van de herziening wordt teruggegeven (€ 342.000). Van de totale BTW op de aankoop van de medische apparatuur, ad € 475.000, wordt per saldo door A afgetrokken:

- in 2002:	€ 47.500
- in 2003:	<u>€ 342.000</u>
Totaal	€ 389.500

Ook ten aanzien van deze herzieningsconstructie geldt dat het voordeel groter wordt naarmate de huurpenningen laag worden gehouden. Als dus zowel de verkoopprijs door Ziekenhuis A, als de op deze verkoopprijs gebaseerde huurbedragen door ZA, kunstmatig laag worden gehouden zal het oneigenlijke BTW-voordeel groter worden.