De beschikking fiscale eenheid: een einde van de zekerheid vooraf?

Mr. R. Jeronimus en mr. R. Vos, datum 01-10-2019

Datum
01-10-2019

Auteur
Mr. R. Jeronimus en mr. R. Vos[1]

Auteursprofiel
R. Jeronimus
R. Vos

Folio weergave
Download gedrukte versie (PDF)

JCDI
JCDI:ADS86581:1

Vakgebied(en)
Belastingrecht algemeen (V)

Op verzoek wordt door de inspecteur een beschikking fiscale eenheid omzetbelasting gegeven om belastingplichtigen te voorzien van zekerheid vooraf. Als het gaat om deze beschikking dan vermeldt de website van de Belastingdienst thans nog: "*Om er zeker van te zijn dat wij uw ondernemingen zien als een fiscale eenheid, raden wij u aan dit vooraf vast te laten stellen. U kunt hiervoor contact opnemen met uw belastingkantoor.*"
Op 24 mei 2019 heeft Gerechtshof 's-Hertogenbosch een bijzondere uitspraak gedaan en is het de vraag of zekerheid vooraf nog wel een zekerheid is. Volgens het gerechtshof kan aan de beschikking fiscale eenheid namelijk geen zekerheid en/of vertrouwen worden ontleend of sprake is van een fiscale eenheid. Een beschikking van de inspecteur maakt dat niet anders.
Wij vragen ons af of deze uitspraak van het gerechtshof het einde van de beschikking fiscale eenheid betekent dan wel of het wel mogelijk zou moeten zijn om vertrouwen te ontlenen aan de beschikking fiscale eenheid voor de heffing van btw.

Uitspraak rechtbank Zeeland-West-Brabant (ECLI:NL:RBZWB:2017:6893)

In de aan de orde zijnde casus is belanghebbende in het jaar 2008 samen met haar 51%-aandeelhouder, een ziekenhuis, bij beschikking aangemerkt als een fiscale eenheid omzetbelasting. In het jaar 2012 (en daarmee 4 jaar later) verzoekt de inspecteur om nadere informatie over de samenwerking tussen de ondernemers die samen de fiscale eenheid vormen. Aan de hand van deze 'nieuwe' informatie stelt de inspecteur zich op het standpunt dat van meet af aan niet is voldaan aan de voorwaarden voor de vorming van een fiscale eenheid omzetbelasting en dat te weinig btw op aangifte is voldaan. Eind 2014 kondigt de inspecteur vervolgens de naheffingsaanslag omzetbelasting aan die bestaat uit de verschuldigde btw ter zake van de door belanghebbende aan het ziekenhuis verleende diensten.
In de procedure bij de rechtbank is in geschil of de naheffingsaanslag terecht is opgelegd. Meer in het bijzonder zijn in geschil de antwoorden op de volgende vragen:

1. Vormen belanghebbende en het ziekenhuis in het onderhavige jaar een fiscale eenheid in de zin van art. 7 lid 4 Wet OB 1968?
2. Indien vraag 1 ontkennend wordt beantwoord, maakt de omstandigheid dat een beschikking fiscale eenheid is afgegeven dat belanghebbende desondanks mocht uitgaan van het bestaan van die fiscale eenheid?
3. Indien de vragen 1 en 2 ontkennend worden beantwoord, is de heffing van omzetbelasting op de door belanghebbende aan [het ziekenhuis] verrichte diensten gelet op art. 12 lid 4 Wet OB (2009) in samenhang met art. 24b leden 1, 3 en 5 Uitv.besl. Omzetbelasting 1968 verlegd naar het ziekenhuis?

Belanghebbende is van mening dat deze vragen bevestigend moeten worden beantwoord. De inspecteur is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.
Om de eerste vraag te kunnen beantwoorden, namelijk of sprake is van een fiscale eenheid, moet sprake zijn van in Nederland gevestigde lichamen die ondernemer zijn in de zin van de Wet OB 1968 en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven dat zij een eenheid vormen, zodat zij aangemerkt kunnen worden als één ondernemer (art. 7 lid 4 Wet OB 1968).

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 18-02-2020. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

In deze casus kan de fiscale eenheid niet worden aangenomen omdat de organisatorische verwevenheid ontbreekt. Volgens de rechtbank is geen sprake van een situatie van een gezamenlijke, althans als een eenheid functionerende, leiding, dan wel dat van een situatie sprake is waar de leiding van het ene lichaam ten opzichte van die van het andere lichaam in een positie van feitelijke ondergeschiktheid verkeert zoals genoemd in de uitspraak van de Hoge Raad van 22 februari 1989 (ECLI:NL:HR:1989:ZC3993). Omdat belanghebbende daarom niet aan alle drie genoemde voorwaarden voldoet, kan geen sprake zijn van een fiscale eenheid.
De omstandigheid dat geen sprake is van een fiscale eenheid brengt volgens de rechtbank nog niet met zich mee dat de naheffingsaanslag omzetbelasting terecht is opgelegd. De rechtbank kijkt eerst nog naar de stelling van belanghebbende, namelijk dat de naheffingsaanslag achterwege dient te blijven omdat het door de inspecteur ingenomen standpunt – de beschikking – in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel.
De rechtbank vindt, samen met belanghebbende, dat de beschikking fiscale eenheid een gerechtvaardigd vertrouwen wekt of sprake is van een fiscale eenheid. Hiermee neemt de rechtbank aan dat de beschikking gelijk gesteld wordt met een toezegging c.q. akkoordverklaring vanuit de Belastingdienst. Belanghebbende heeft informatie aan de inspecteur verschaft waarop de beschikking is genomen én de gedane toezegging is niet zo duidelijk in strijd met een juiste wetstoepassing dat het vertrouwen wekt (HR 10 november 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ1839). De rechtbank concludeert dat hierdoor is voldaan aan de vereisten van het (nationale) vertrouwensbeginsel.
Het verweer van de inspecteur dat belanghebbende bij haar verzoek om afgifte van de beschikking heeft verzuimd de daarvoor relevante stukken aan de inspecteur te overleggen, zodat zij aan deze standpuntbepaling geen vertrouwen kan ontlenen, wordt niet gevolgd en aan de inspecteur tegengeworpen. De rechtbank merkt namelijk op dat het voor rekening en risico van de inspecteur komt indien de inspecteur een beschikking neemt zonder eerst kennis te nemen van alle relevante stukken.
De rechtbank komt dan ook tot de conclusie dat het belang van duidelijkheid zwaarwegend(er) is, het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt en dat de naheffingsaanslag omzetbelasting niet in stand kan blijven. Het beroep van belanghebbende is gegrond en de inspecteur gaat in hoger beroep.

Uitspraak Gerechtshof 's-Hertogenbosch (ECLI:NL:GHSHE:2019:1974)

Door de uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant is het geschil in hoger beroep uitgebreid met de vraag of belanghebbende aan de beschikking fiscale eenheid zekerheid dan wel vertrouwen kan ontlenen dat zij tot een fiscale eenheid behoorde.
Het gerechtshof merkt volgens ons terecht op dat het bestaan van de fiscale eenheid niet mag afhangen van de wil van de betrokken belastingplichtigen en/of van de wil van de inspecteur. Volgens het gerechtshof volgt uit het Unierecht of aan de materiële voorwaarden voor een fiscale eenheid is voldaan (HvJ 16 juli 2015, Larentia en Minerva, zaken C-108/14 en C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496).
Anders dan de rechtbank komt het gerechtshof uiteindelijk tot de conclusie dat belanghebbende **geen** zekerheid en/of vertrouwen aan de beschikking fiscale eenheid kan ontlenen.
Het gerechtshof beslist in r.o. 4.3 en 4.4 dat ook indien de wetgever de rechtszekerheid heeft beoogd, deze beschikking fiscale eenheid belastingplichtigen niet kan beschermen indien de inspecteur (alsnog) het standpunt inneemt dat er geen fiscale eenheid is of nooit is geweest. Volgens het gerechtshof prevaleert het Unierecht boven een opvatting van de nationale wetgever en boven een nationale bepaling die strijdig is met Unierecht.
Het beroep van belanghebbende op formele rechtskracht van de beschikking en/of opgewekt vertrouwen faalt volgens het gerechtshof omdat sprake is van een situatie die wordt beheerst door een rechtstreekse werking van het Unierecht. Het gerechtshof volgt hiermee de lijn waarin het nationale vertrouwensbeginsel niet van toepassing is, maar het Europese vertrouwensbeginsel. Het gevolg van het Europese vertrouwensbeginsel is dat een verwachting die door de inspecteur wordt gewekt (de beschikking fiscale eenheid) niet door het Europese vertrouwensbeginsel kan worden beschermd.
De conclusie van het gerechtshof is ook helder: voor zover uit de wetsgeschiedenis zou kunnen worden opgemaakt dat de wetgever wel zou hebben beoogd dat een beschikking fiscale eenheid de belastingplichtigen zou beschermen tegen de mogelijkheid dat bij een verschil van mening tussen de inspecteur en hen over het bestaan van een fiscale eenheid de inspecteur in afwijking van de door hem gegeven beschikking (alsnog) het standpunt zou innemen dat er geen fiscale eenheid is, dan moet aan deze opvatting van de wetgever voorbij worden gegaan omdat het Unierecht prevaleert boven een opvatting van de nationale wetgever en/of boven een nationale bepaling die strijdig is met Unierecht.
De naheffingsaanslag is terecht opgelegd (of toch niet?) …

Een einde aan de zekerheid vooraf?

De uitkomst van beide procedures is totaal verschillend. Het verschil is volgens ons enkel gestoeld op een verschil in visie over de toepassing van het nationale of het Europese vertrouwensbeginsel en de rol van het Unierecht als het gaat om de

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 18-02-2020. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

fiscale eenheid.
Zo heeft de rechtbank via het nationale vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel geconcludeerd dat de naheffingsaanslag niet in stand kan blijven, ondanks dat geen sprake is van een fiscale eenheid. Het gerechtshof komt niet toe aan het nationale vertrouwensbeginsel en acht de nationale bepaling strijdig met het Unierecht dan wel dat sprake is van een strijdige gedraging van de inspecteur over de toepassing van het recht van de Unie. Hierdoor kan een belastingplichtige er simpelweg niet op vertrouwen dat hij een behandeling kan genieten die strijdig is met het recht van de Unie (arresten van 26 april 1988, Krücken, zaak C-316/86, Lageder e.a., zaken C-31/91 tot- C-44/91 en Emsland-Stärke, zaak C-94/05).
Als de Hoge Raad de lijn van het gerechtshof volgt, betekent dit het einde aan zekerheid vooraf als het gaat om de beschikking fiscale eenheid.
Het is echter nog wel de vraag óf het gerechtshof het bij het rechte eind heeft en of de hogere rechtsorde van het recht van de Europese Unie moet worden gevolgd óf dat het nationale vertrouwensbeginsel de naheffingsaanslag alsnog blokkeert.

Alsnog zekerheid vooraf?

Wil belanghebbende nog enige kans maken, dan moet het nationale vertrouwensbeginsel een rol kunnen spelen. Volgens het HvJ kan het Europese vertrouwensbeginsel niet worden aangevoerd tegen een duidelijke bepaling van het recht van de Unie, of een daarmee strijdige gedraging van de inspecteur geen grond opleveren om erop te mogen vertrouwen (arresten van 26 april 1988, Krücken, zaak C-316/86, *Jurispr*. p. 2213, punt 24; 1 april 1993, Lageder e.a., zaken C-31/91 tot C-44/91, *Jurispr*. p. I-1761, punt 35, en 16 maart 2006, Emsland-Stärke, zaak C-94/05, *Jurispr*. p. I-2619, punt 31).
Wij menen echter dat het geen gelopen race is dat het nationale vertrouwensbeginsel niet kan worden toegepast voor de beschikking fiscale eenheid via art. 7 lid 4 Wet OB 1968 (art. 11 Btw-richtlijn).
De arresten van het HvJ, zoals hiervoor genoemd, waarbij een strijdige gedraging van een met de toepassing van het recht van de Unie belaste nationale instantie voor een marktdeelnemer geen grond kan opleveren om erop te vertrouwen, zien met name op de toepassing primair Unierecht zoals een verdrag of een verordening waarbij sprake is van een bindende rechtshandeling die in de hele EU van toepassing is.
Ook de arresten van het HvJ waarop het gerechtshof zijn conclusie baseert, zijn een procedure die ziet op toepassing van het Communautair Douanewetboek (HvJ, Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV, zaak C-153/10).
De Btw-richtlijn is daarentegen een rechtshandeling die een bepaald doel vastlegt dat alle EU-landen moeten bereiken. Maar lidstaten mogen zelf de wetgeving vaststellen om dat doel te bereiken, waaronder de fiscale eenheid voor de omzetbelasting.
Wij menen dan ook dat, zoals gelezen kan worden in HvJ Larentia + Minerva mbH & Co. KG, zaken C-108/14 en C-109/14, lidstaten die de vorming van btw-groepen op hun grondgebied *kunnen* toestaan, over een beoordelingsmarge beschikken inzake de werkingssfeer én de wijze waarop de vorming van een btw-groep wordt gepreciseerd op nationaal niveau. Hiermee is de toepassing van de btw-groep voorwaardelijk, aangezien het artikel verlangt dat de fiscale eenheid via nationale bepalingen wordt vastgesteld. Dit betekent eveneens, zoals reeds door het HvJ is bevestigd, dat de Btw-richtlijn op dit punt niet aan de voorwaarden voor rechtstreekse werking voldoet (HvJ Larentia + Minerva mbH & Co. KG, zaken C-108/14 en C-109/14 in r.o. 51).
Wij vragen ons dan ook af of het Unierecht, zoals door het gerechtshof is geconcludeerd, doorslaggevend is en het nationale vertrouwensbeginsel niet geldt. Wij missen namelijk een geharmoniseerde grondslag voor de fiscale eenheid waardoor het nationale recht voorziet in de invulling c.q. aanvullende wettelijke voorwaarden geeft. Naar onze mening zou een belastingplichtige toegang moeten krijgen tot het nationale vertrouwensbeginsel.
Als gevolg hiervan dient, conform de uitspraak van de rechtbank, de naheffingsaanslag achterwege te blijven! Wordt vervolgd …

Voetnoten

[1]
Mr. R. Jeronimus en mr. R. Vos zijn beiden werkzaam als advocaat bij Hertoghs advocaten in Rotterdam.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 18-02-2020. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl