

17. Misbruik van recht en onzakelijke prijsstellingen in de btw en de vpb

MR. DR. E. BOOMSLUITER EN MR. K. VERBURG

Het Hof van Justitie van de Europese Unie streeft naar een algemene benadering van het leerstuk misbruik van recht, waarbij de toepassing voor de directe en de indirecte belastingen steeds meer naar elkaar toegroeit. Dit brengt echter uitdagingen met zich mee vanwege de verschillen in aard en harmonisatieniveau van beide heffingen. In deze bijdrage lichten de auteurs deze uitdagingen toe aan de hand van de rol die onzakelijke prijsstellingen in het kader van het misbruikvraagstuk spelen binnen de btw en de vennootschapsbelasting. De conclusie luidt dat het karakter en het harmonisatieniveau van beide heffingen sterk verschillen, hetgeen doorwerkt in de wijze waarop onzakelijke prijsstellingen een rol spelen in het kader van de misbruikbestrijding.

1. Inleiding

In de afgelopen jaren is de manier waarop het Hof van Justitie EU het begrip ‘misbruik van recht’ benadert voor de directe en de indirecte belastingen naar elkaar toegroeid. Recente jurisprudentie¹ laat zien dat het Hof streeft naar een algemeen misbruikbegrip met een gelijke uitwerking voor beide categorieën belastingen onder zowel het algemene Unierecht als de richtlijnen. Gezien het verschil in aard tussen de indirecte en de directe belastingen en het verschil in harmonisatieniveau brengt dit streven de nodige uitdagingen met zich mee.

Een andere recente ontwikkeling in de misbruikbenadering van het Hof is de nadruk die het lijkt te leggen op prijsstellingen tussen gelieerde partijen. Uit het arrest *Lexel*² kan worden opgemaakt dat het Hof van Justitie groot belang

hecht aan de (on)zakelijkheid van de overeengekomen prijzen in de beoordeling van de kunstmatigheid van een constructie.

In deze bijdrage onderzoeken wij hoe het misbruik van recht-concept uitwerkt in de btw voor de correctie van onzakelijke prijsstellingen. Voor de vennootschapsbelasting onderzoeken wij welke invloed onzakelijke prijsstellingen hebben op de beoordeling van de aanwezigheid van misbruik. Daarbij maken wij een vergelijking tussen beide heffingen. Allereerst geven wij een beschrijving van het karakter van de btw en dat van de vennootschapsbelasting en een overzicht van misbruikbestrijding bij beide heffingen onder het Unierecht (paragraaf 2). Vervolgens gaan we in op de betekenis en gevolgen van onzakelijke prijzen in de btw en de vennootschapsbelasting, bezien vanuit zowel nationaal als Unierechtelijk perspectief. Daarbij komt de vraag aan de orde in hoeverre de rol van onzakelijke prijzen binnen de btw invloed heeft (gehad) op de jurisprudentie van het Hof van Justitie in het kader van het misbruikconcept voor de vennootschapsbelasting (paragraaf 3). Daarna behandelen we het begrip gelieerdheid binnen de btw en de vennootschapsbelasting (paragraaf 4). In de conclusie geven we een samenvatting van onze bevindingen (paragraaf 5).

2. Harmonisatie, Unierechtelijke voordelen en misbruik in de btw en de vpb

De btw en de vennootschapsbelasting verschillen sterk van aard. De btw is een indirecte algemene verbruiksbelasting, waarin iedere transactie btw-gevolgen met zich mee kan brengen. De rechtsbetrekking tussen partijen staat centraal

¹ HvJ 26 februari 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16 (*N Luxembourg 1 e.a.*), ECLI:EU:C:2019:134, punt 96; HvJ 26 februari 2019, C-116/16, C-117/16 (*T Danmark en Y Danmark*), ECLI:EU:C:2019:135, r.o. 70, (*Deense beneficial owner-zaken*); HvJ 7 september 2017, C-6/16 (*Eqiom en Enka*), ECLI:EU:C:2017:641, r.o. 64; HvJ 22 november 2017, C-251/16 (*Cussens e.a.*), ECLI:EU:C:2017:881, r.o. 27; HvJ 8 maart 2017, C-14/16 (*Euro Park Service*), ECLI:EU:C:2017:177, r.o. 69; HvJ 21 februari 2006, C-255/02 (*Halifax*), ECLI:EU:C:2006:121, r.o. 68; HvJ 12 september 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas*), ECLI:EU:C:2006:544, r.o. 35.

² HvJ 20 januari 2021, C-484/19 (*Lexel*), ECLI:EU:C:2021:34. Zie ook EVA-Hof 1 juni 2022, E-3/21 (*PRA Group Europe AS*), <https://eftacourt.int/cases/e-3-21/> en de literatuur: P.J. Wattel, ‘Marktconforme Profit shifting’, *NJB* 2021/715; C. Wisman, ‘Bedoeld of onbedoeld, verrassende wending EU uitleg “belastingontwijking”’, *TaxLive* 10 februari 2021; M.F. de Wilde, ‘Wat is eigenlijk de rol van arm’s length?’, *NLFR* 2021/1228 en M.F. de Wilde en C. Wisman, ‘Ook EVA Hof omarmt na HvJ in *Lexel* arm’s length standaard als baken, wat nu?’, *NLF Opinion* 2022/21.

voor het vaststellen van deze btw-gevolgen.³ Misbruik van recht in de btw doet zich vooral voor wanneer de btw een kostenpost vormt voor een (niet-afrekgerechtigde) afnemer.

De vennootschapsbelasting is een belasting van lichamen naar de winst. Het lichaam staat daarom centraal. Misbruik in de vennootschapsbelasting doet zich met name voor door middel van winstverschuivingen binnen een groep of in de vorm van een beroep op bepaalde vrijstellingen en faciliteiten.⁴

Op het gebied van de btw zijn diverse antimisbruikbepalingen te vinden in de Btw-richtlijn.⁵ Art. 131 en art. 158 lid 2 van de Btw-richtlijn geven lidstaten bijvoorbeeld de mogelijkheid om fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen in voorkomende situaties. Art. 131 Btw-richtlijn heeft hierbij een meer algemeen toepassingsbereik, terwijl art. 158 lid 2 gericht is op de voorkoming van misbruik in een specifieke situatie. Naast deze artikelen zijn er in de Btw-richtlijn ook artikelen gericht op het voorkomen van belastingfraude en -ontwijking.⁶

De praktische toepassing van misbruik van recht in de btw komt voort uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie. In 2006 werd in het Halifax-arrest⁷ beslist dat het leerstuk van misbruik van recht toegepast kan worden binnen de btw. Voor het vaststellen van misbruik van recht is allereerst vereist dat sprake is van een belastingvoordeel in strijd met doel en strekking van de Btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan (objectieve toets). Ten tweede dient uit een geheel van objectieve factoren te blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties er op is gericht om dit belastingvoordeel te behalen (subjectieve toets). Aan de hand van dit toetsingskader dient de rechter per specifieke casus te beoordelen of er sprake is van misbruik van recht. Indien vastgesteld is dat sprake is van misbruik van recht, dan is de volgende stap het herdefiniëren van de prestaties. Uit het arrest Weald Leasing⁸ volgt dat de rechter de transacties zo dient te herdefiniëren dat de situatie wordt hersteld zoals deze zou zijn geweest zonder

de elementen die het misbruik vormen. De herdefinitie mag niet verder gaan dan noodzakelijk is om de juiste heffing van btw te verzekeren en om fraude te voorkomen.

De vennootschapsbelasting is nog niet vergaand geharmoniseerd. Onder omstandigheden kunnen lichamen voor de vennootschapsbelasting gebruikmaken van de voordelen en faciliteiten die worden geboden door de Moeder-dochterrichtlijn,⁹ de Fusierichtlijn¹⁰ en de Rente- en royaltyrichtlijn.¹¹ Deze richtlijnen kennen elk een eigen antimisbruikbepaling.¹² De antimisbruikrichtlijnen (Anti Tax Avoidance Directives – ATAD) hebben een grote impact op de Nederlandse vennootschapsbelasting. Met de verplichting om de GAAR van art. 6 ATAD¹³ in de vennootschapsbelasting toe te passen en de Nederlandse keuze om dit via *fraus legis* te doen, is het Unierechtelijke misbruik van recht-leerstuk doorgedrongen in het nationaalrechtelijke leerstuk van *fraus legis*. Onder omstandigheden kunnen vennootschapsbelastingplichtigen nationale antimisbruikbepalingen door het Hof van Justitie buiten werking laten stellen via een beroep op de verdragsvrijheden.¹⁴ Het Hof toetst dan of de door de nationale antimisbruikmaatregel gemaakte inbreuk op de vrijheden al dan niet gerechtvaardigd kan worden door het uitgangspunt van misbruikbestrijding.

Met het arrest Cadbury Schweppes uit 2006 heeft het Hof van Justitie aanwijzingen gegeven voor de antimisbruikbenadering in de directe belastingen in het kader van misbruikbestrijding als rechtvaardigingsgrond voor een inbreuk op de vrijheden.¹⁵ In de daarop volgende jurisprudentie en met name in de Deense *beneficial owner* zaken,¹⁶ betreffende de richtlijnen, heeft het Hof bevestigd dat het naar een algemene misbruik van recht-benadering streeft: ‘het beginsel van verbod van misbruik (is) een algemeen Unierechtelijk beginsel (...) waarvan de toepassing losstaat van de vraag of de rechten en voordelen waarvan misbruik is gemaakt hun grondslag vinden in de Verdragen, een verordening of een richtlijn.’¹⁷ Deze algemene misbruik-benadering omvat ook een gelijktrekking tussen de indirecte en de directe belastingen.¹⁸ Naar onze mening is bij dit laatste voorzichtigheid geboden, zowel vanwege het verschil in karakter

3 Zie onder andere E. Sparidis, ‘De rechtsbetrekking in de BTW’, *WFR* 2015/290.

4 Zie bijvoorbeeld de Deense *beneficial owner* zaken, C-116/16, C-117/16 (*T Danmark en Y Denmark*) voor wat betreft de voordelen van de EU Moeder-dochterrichtlijn en C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16 (*N Luxembourg 1 e.a.*) voor de voordelen van de Europese Rente- en royaltyrichtlijn. De vraag in hoeverre een nationale antimisbruikbepaling gericht tegen winstverschuivingen binnen een groep kon worden gerechtvaardigd op grond van misbruikbestrijding kwam onder meer aan de orde in de arresten C-524/04 (*Thin Cap GLO*) en C-484/19 (*Lexel*).

5 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

6 Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 256, *Misbruik van recht – Een nationaal, internationaal en Unierechtelijke perspectief*, onderdeel 5.2.5.

7 HvJ 21 februari 2006, C-255/02 (*Halifax*), ECLI:EU:C:2006:121.

8 HvJ 22 december 2010, C-103/09 (*Weald Leasing*), ECLI:EU:C:2010:804.

9 Richtlijn 2011/96/EU.

10 Richtlijn 2009/133/EG.

11 Richtlijn 2003/49/EG.

12 Art. 1 lid 2 t/m 4 Moeder-dochterrichtlijn, art. 15 Fusierichtlijn en art. 5 Rente- en royaltyrichtlijn.

13 Richtlijn 2016/1164/EU.

14 Met name de vrijheid van vestiging en de vrijheid van kapitaal.

15 C-196/04, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, zie voetnoot 1.

16 Zie voetnoot 1.

17 C-116/16 en C-117/16, T Danmark en Y Denmark, r.o. 75, C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, N Luxembourg 1 e.a., punt 100 en C-251/16, Cussens e.a., r.o. 30 en 31.

18 Zie de verwijzingen die het Hof in de Deense *beneficial owner* zaken maakt naar de btw: C-116/16 en C-117/16, T Danmark en Y Denmark, r.o. 75 e.v., C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, N Luxembourg 1 e.a., r.o. 101 e.v.

van beide categorieën belastingen als door het verschil in harmonisatieniveau.

De relevantie van deze voorzichtigheid kan worden geïllustreerd aan de hand van de rol die onzakelijke prijsstellingen in de btw en de vennootschapsbelasting spelen in het licht van de misbruikbestrijding. In de volgende paragrafen gaan wij hier nader op in.

3. Onzakelijke prijzen in de btw en de vpb

3.1 Onzakelijke prijzen, normale waarde en misbruik van recht in de btw

Art. 80 lid 1 Btw-richtlijn geeft ter voorkoming van belastingfraude en belastingontwijking aan lidstaten de mogelijkheid om in de volgende gevallen te bepalen dat voor goederenleveringen of diensten waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat bestaan, de maatstaf van heffing de normale waarde is:

- a. wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde en de afnemer geen volledig recht op aftrek (...) heeft;
- b. wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde, degene die de handeling verricht geen volledig recht op aftrek (...) heeft en de handeling (...) is vrijgesteld;
- c. wanneer de tegenprestatie hoger is dan de normale waarde en degene die de handeling verricht geen volledig recht op aftrek (...) heeft.

Voor de toepassing van de eerste alinea kan een dienstverband tussen werkgever en werknemer, het gezin van de werknemer of andere personen die nauwe banden met hem hebben, als nauwe betrekking gelden.

Bovenstaande situatie genoemd onder a) ziet op het beperken van niet-aftrekbare btw bij de afnemer door het toepassen van een lagere waarde. De toepassing van een lagere waarde leidt immers tot een reductie van de niet-aftrekbare btw voor afnemers met een beperkt recht op aftrek van voorbelasting. B) ziet op de situatie wanneer een ondernemer zowel btw-belaste als vrijgestelde prestaties verricht. Voor kosten gemaakt voor zowel de belaste als vrijgestelde prestaties ('algemene kosten') is de btw gedeeltelijk aftrekbaar op basis van een pro rata percentage. Het pro rata percentage kan worden berekend op basis van omzetverhoudingen: belaste omzet ten opzichte van totale omzet. Het hanteren van een lage waarde voor de vrijgestelde prestaties zal leiden tot een lagere totale omzet. Dit heeft een hoger pro rata percentage tot gevolg en bijbehorend recht op aftrek van btw. De bepaling is gericht op het voorkomen van dit voordeel. De situatie onder c) is eveneens gericht op het voorkomen van positieve invloed op het pro rata percentage door het aanpassen van waarden. Hier betreft het echter het voorkomen van het opkrikken van de belaste omzet voor de pro rata berekening.

Het feit dat art. 80 Btw-richtlijn een zogenoemde 'kan'-bepaling betreft, betekent dat lidstaten ervoor kunnen kiezen het artikel in hun nationale wetgeving te implementeren. Aldus hebben de lidstaten de beleidsruimte om te kiezen voor implementatie, waardoor sprake is van minimumharmonisatie op dit punt in Europees verband. Nederland heeft slechts beperkt gebruikgemaakt van de mogelijkheid om art. 80 Btw-richtlijn te implementeren. Op basis van art. 8 lid 4 Wet OB 1968 is de maatstaf van heffing van interne diensten (ter voorkoming van concurrentievervalsing) en privégebruik van een auto van de zaak de normale waarde. Voor de interne diensten bepaalt art. 4 lid 3 Wet OB 1968 dat deze dienen te worden aangewezend. Tot op heden heeft een dergelijke aanwijzing nog niet plaatsgevonden. Derhalve is de toepassing van de normale waarde beperkt tot privégebruik van een auto van de zaak. In andere – niet in art. 8 lid 4 Wet OB 1968 beschreven – situaties zal van prijscorrectie naar de normale waarde niet automatisch sprake zijn.

Overigens is de toepassing van art. 80 Btw-richtlijn (mits geïmplementeerd in nationale wetgeving) niet beperkt tot situaties waarin sprake is van misbruik van recht. Het wezenlijke doel van de betrokken transacties hoeft er immers niet op gericht te zijn om belastingvoordeel te behalen. Wel beschrijft het artikel naar onze mening situaties waarbij gesproken kan worden van een belastingvoordeel in strijd met doel en strekking van de Btw-richtlijn. In die zin achten wij art. 80 Btw-richtlijn meer een toepassing van het criterium economische realiteit. De economische realiteit leidt in dergelijke situaties tot een aanpassing van de maatstaf van heffing ter voorkoming van strijd met het neutraliteitsbeginsel. In dit artikel laten we de economische realiteit verder buiten beschouwing.

De aanpassing van de maatstaf van heffing zou evenwel aan de orde kunnen komen bij misbruik van recht-situaties en de daaropvolgende herdefiniëring van de prestaties. Bij toepassing van misbruik van recht kan immers het belastingvoordeel in beginsel worden weggenomen door herdefiniëring van maatstaf van heffing naar de 'normale waarde'. Een voorbeeld waarin de aanpassing van de maatstaf van heffing een gevolg van misbruik van recht zou kunnen zijn, betreft de zogenoemde 'schoolmodellen'.¹⁹ De Belastingdienst slaagde er in om misbruik van recht aan te tonen bij het model dat werd gebruikt voor de bouw van een schoolgebouw door de gemeente Middelharnis.²⁰ De gemeente Middelharnis verkreeg grond in eigendom en heeft op deze grond vervolgens een school laten bouwen. Na afronding van de bouwwerkzaamheden is de school vervolgens tegen vergoeding overgedragen aan een nieuw opgerichte stichting. De stichting verhuurde na de overdracht het gebouw terug aan de gemeente vrijgesteld van btw. De gemeente

¹⁹ Voor meer informatie over de werking van schoolmodellen verwijzen wij naar K. Verburg, 'Het schoolmodel in de btw; waardering van de feiten', *WFR* 2015/1219.

²⁰ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, ECLI:NL:HR:2012:BR4476.

gebruikte het schoolgebouw voor de huisvesting van een school die juridisch onderdeel uitmaakte van de gemeente zelf. De ter zake van de levering aan de stichting verschuldigde btw is door de gemeente voldaan en de ter zake van de bouwwerkzaamheden in rekening gebrachte btw is in aftrek gebracht. De stichting heeft de aan haar in rekening gebrachte btw niet in aftrek gebracht en overdrachtsbelasting betaald op grond van art. 15 lid 4 Wet BRV.

Zowel gerechtshof Den Haag²¹ als advocaat-generaal Van Hilten²² achtte deze sale-and-lease-backconstructie kunstmatig van aard. De overdracht van het gebouw door de gemeente heeft immers geen functie gehad (anders dan de beoogde belastingbesparing). Onder deze omstandigheden kan niet worden gezegd dat het model beschikt over voldoende economische realiteit en is de constructie kunstmatig van aard. Aldus is er sprake van misbruik van recht. De Hoge Raad²³ bevestigt de zienswijze van gerechtshof Den Haag.

Na vaststelling van misbruik van recht volgt de herdefiniëring van de prestaties om het belastingvoordeel weg te nemen. Gerechtshof Den Haag heeft gekozen voor het terugdraaien van de levering van de gemeente aan de stichting. De uitspraak vermeldt voorts dat de inspecteur ter zitting heeft aangegeven dat de ter zake van de verkrijging van het schoolgebouw geheven overdrachtsbelasting aan de stichting zal worden teruggegeven. Die aanpak roept de vraag op wat er vanuit een btw-optiek moet gebeuren met de verhuur door de stichting aan de gemeente. Btw-technisch is het pand nooit aan de stichting geleverd of anderszins ter beschikking gesteld. Ook al bestaat er vanuit een civielrechtelijk oogpunt een verhuurovereenkomst en zal daar civielrechtelijk mogelijk uitvoering aan (blijven) worden gegeven, voor de heffing van btw lijkt het na herdefiniëring niet mogelijk een verhuur waar te nemen.

Van Doesum plaatst kanttekeningen bij de wijze waarop de transacties ter zake worden geherdefinieerd en vraagt zich af of een minder vergaande methode van herdefiniëren voorhanden is. Het belastingvoordeel in de hier aan de orde zijnde structuur ‘scharniert’ op de lage verkoopprijs die partijen hanteren. Als die prijs wordt geredresseerd, ontstaat een situatie, zoals die zonder het misbruik zou zijn geweest. Dit is overigens ook de in het wetsvoorstel 30 601 gekozen benadering.²⁴ Art. 80 Btw-richtlijn wijst bovendien in dezelfde richting. In deze methode lost de verhuur van de stichting aan de gemeente niet op in een btw-verdwijn-driehoek.²⁵

Kristofferson gaat in een artikel naar aanleiding van het arrest van het Hof van Justitie in de zaak gemeente Woer-

den in op de vraag of je aan misbruik van recht nog wel toe kunt komen indien de wetgever de kans heeft gehad om wet- en/of regelgeving toe te passen waardoor het voordeel voor de btw niet meer genoten kan worden.²⁶ Kristofferson stelt vast dat door implementatie van art. 80 Btw-richtlijn het belastingvoordeel had kunnen worden voorkomen. Gelet op het feit dat de Btw-richtlijn in een oplossing voorziet, kan misbruik van recht niet meer de oplossing bieden om het btw-voordeel weg te nemen. Voor deze visie is wat te zeggen, zeker vanuit het oogpunt van rechtszekerheid. Immers, de wetgever heeft de mogelijkheid om een bepaald btw-voordeel te voorkomen door de invoering van een bepaling. Indien er vervolgens voor wordt gekozen om geen gebruik te maken van deze mogelijkheid, zou een belastingplichtige de conclusie kunnen trekken dat de wetgever bewust deze mogelijkheid openlaat. Door vervolgens in lijn met de wet te handelen, bestaat er bij de belastingplichtige niet het doel om in strijd met doel en strekking van de wet een omzetbelasting voordeel te behalen. Je zou echter ook kunnen beargumenteren dat de wetgever wel degelijk van mening is dat sprake is van strijd met en doel en strekking van de richtlijn. Zo heeft de wetgever een wetsvoorstel opgesteld, waarin dit uitdrukkelijk als reden voor het invoeren van een art. 80 Btw-richtlijn achtige bepaling wordt opgemerkt. Het feit dat vervolgens niet de wettelijke maatregel wordt ingevoerd, leidt er niet toe dat misbruik van recht niet kan worden toegepast. Immers, aan de voorwaarden voor misbruik van recht kan nog steeds zijn voldaan. Daar staat het wel/niet invoeren van een dergelijke regeling niet aan in de weg.

Naar onze mening moet misbruik van recht enkel in situaties gebruikt worden waarin geen andere mogelijkheid meer over blijft (*ultimum remedium*). Door in lijn met de wet te handelen als belastingplichtige en het feit dat de wetgever er voor kiest om de wet niet aan te passen, leidt dit ertoe dat het rechtszekerheidsbeginsel zich er tegen verzet om in dergelijke situaties misbruik van recht vast te stellen. Indien art. 80 Btw-richtlijn was ingevoerd in de Nederlandse wetgeving, dan was het evenmin mogelijk om misbruik van recht toe te passen in plaats van het nationale equivalent van art. 80 Btw-richtlijn. Dit zou namelijk in strijd zijn met het uitgangspunt dat bij herdefiniëring van prestaties de methode dient te worden gekozen die het minst ver gaat.²⁷ Overigens zou in een dergelijke situatie per saldo de door Van Doesum voorgestelde herdefiniëringmethode en de toepassing van art. 80 Btw-richtlijn tot dezelfde uitkomst leiden, namelijk een correctie van de vergoeding die is bedongen door de stichting van de gemeente voor de overdracht van het schoolgebouw.

21 Hof Den Haag 26 juni 2009, nr. BK-08/00333, ECLI:NL:GHSGR:2009:BJ0689.

22 Conclusie A-G 30 maart 2012, nr. 09/03079, ECLI:NL:PHR:2012:BR4476.

23 HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, ECLI:NL:HR:2012:BR4476.

24 *Kamerstukken II* 2004/05, 30 601, nr. 2 (Voorstel van wet).

25 HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, ECLI:NL:HR:2012:BR4476, *FED* 2012/69 (met noot van Van Doesum).

26 E. Kristofferson, 'Full deduction of input VAT where goods are sold for a price lower than the cost price', *World Journal of VAT/GST Law*, 2016, vol. 5, no. 2, p. 121-125.

27 Zie o.a. HvJ 22 december 2010, C-103/09 (*Weald Leasing*), ECLI:EU:C:2010:804.

3.2 Onzakelijke prijzen, totaalwinst en misbruik in de vennootschapsbelasting

Art. 8b Wet Vpb 1969

Art. 8b Wet Vpb 1969 richt zich tegen winstverschuivingen binnen een concern door middel van onzakelijke prijsstellingen. Op basis van het at arm's length beginsel wordt de winst van gelieerde partijen die op onzakelijke voorwaarden met elkaar handelen, gecorrigeerd.

Voordat met art. 8b Wet Vpb 1969 het at arm's length beginsel in de wet werd opgenomen, waren prijscorrecties al mogelijk via de totaalwinstbepaling van art. 8 Wet Vpb 1969 jo. art. 3.8 Wet IB 2001. De totaalwinstbenadering plaatste de fiscus echter voor bewijsproblemen. De prijsaanpassingen dienden te worden verwerkt via een informele kapitaalstorting of verkapt dividend en voor beide is bewustheid nodig bij zowel de verstrekker als de ontvanger van het prijsvoordeel. Met de introductie van art. 8b Wet Vpb 1969 werd de fiscus verlost van de last om bewustheid van onzakelijkheid te bewijzen. Het is nu voldoende om aan te tonen dat partijen gelieerd zijn en dat de prijzen afwijken van hetgeen tussen derden gebruikelijk is.

De achtergrond van art. 8b Wet Vpb 1969 roept de vraag op naar het karakter van de bepaling. In de eerste plaats is art. 8b Wet Vpb 1969 een uitvloeisel van het totaalwinstbeginsel en een grondslagverdelende maatregel. Daarnaast kan worden betoogd dat het (mede) een antimisbruikbepaling is, gericht tegen winstverschuivingen binnen concern om daarmee een belastingvoordeel te behalen.

De kwalificatie bepaalt de reikwijdte van het artikel. Vanuit het antimisbruikperspectief kan betoogd worden dat de werking van het artikel beperkt zou moeten blijven tot die gevallen waarin de betrokken lichamen daadwerkelijk beoogd hebben een belastingvoordeel te behalen (subjectieve toets). De totaalwinstbenadering geeft de bepaling daarentegen een ruimere reikwijdte. Vanuit de totaalwinst bezien, dienen alle onzakelijke aspecten binnen concern te worden geëlimineerd, ongeacht de reden van partijen om af te wijken van at arm's length voorwaarden.

Vanuit totaalwinstperspectief is art. 8b Wet Vpb 1969 een codificatie van de totaalwinstgedachte en vormt het daarnaast een bewijslastverlichtende bepaling. De bewijslastverlichting richt zich dan op de bewustheid ten aanzien van het verlenen respectievelijk verkrijgen van een voordeel dat vereist is om de correctiemechanismen – de informele kapitaalstorting dan wel de verkapte dividenduitdeling – in werking te zetten.

Indien het artikel daarentegen voornamelijk wordt beschouwd als een antimisbruikbepaling, vormt de tekst van het artikel een omschrijving van misbruik, met daarin opgenomen een (onweerlegbaar) bewijsvermoeden: gelieerdheid in combinatie met onzakelijkheid doet het vermoeden rijzen dat de betrokken lichamen beoogd hebben om

met de winstverschuiving een belastingvoordeel te behalen in strijd met doel en strekking van de wet (subjectieve en objectieve toets).

De toepassing van de zakelijkheidscorrectie van art. 8b Wet Vpb 1969 kan, frappant genoeg, op zichzelf ook weer ongewenste gevolgen met zich meebrengen. Vanwege interpretatieverschillen tussen landen leidt een neerwaartse correctie (verlaging van de belastbare winst) bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in Nederland niet altijd tot een opwaartse correctie (corresponderende heffing) bij het gelieerde lichaam in het andere land. Tot voor kort konden gelieerde partijen in internationaal verband inspelen op deze interpretatieverschillen met als doel verlaging van de belastingdruk. Met de Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel is dit een halt toegeroepen. De daarbij geïntroduceerde art. 8ba tot en met 8bd Wet Vpb 1969 bepalen dat een neerwaartse correctie in Nederland alleen wordt gemaakt als in het andere land een corresponderende heffing plaatsvindt.

Unierecht

Onzakelijke prijsstellingen in de vennootschapsbelasting kunnen op verschillende wijzen een rol spelen in het kader van misbruikbestrijding op EU-niveau. In de eerste plaats rijst in het kader van de Nederlandse antimismatchbepalingen van de art. 8ba e.v. Wet Vpb 1969 de vraag of deze een inbreuk kunnen vormen op de vrijheden. Daarnaast kan worden gewezen op de jurisprudentie van het Hof van Justitie, waarin de betekenis van at arm's length voorwaarden bij de duiding van misbruik in de directe belastingen op EU-niveau aan de orde komt.

Ten aanzien van eerstgenoemd aspect: mogelijk kan de toepassing van de sanctie van de art. 8ba e.v. Wet Vpb 1969 in een inbreuk op de EU-vrijheden resulteren. Het kan betwijfeld worden of dit gerechtvaardigd is.²⁸ Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt dat misbruikbestrijding als rechtvaardigingsgrond in beginsel alleen geaccepteerd wordt als de reikwijdte van de nationale bepaling beperkt blijft tot concrete situatie van misbruik.²⁹ De werking van de bepalingen is echter ruimer dan alleen concrete gevallen van misbruik. De drie elementen onzakelijke prijzen, gelieerdheid en het achterwege blijven van een correctie in de andere lidstaat zijn voldoende om de artikelen in werking te stellen. Het is dus zeer goed denkbaar dat het Hof van Justitie de art. 8ba e.v. Wet Vpb 1969 in voorkomende situaties buiten werking zal stellen.

In verband met het tweede aspect (de duiding van misbruik) zijn met name de arresten *Thin Cap GLO* en *Lexel* rele-

28 Zie ook C. Wisman, 'Consultatie art. 8ba Wet VPB 1969: internationale mismatches en "de bedoeling"', *V-N Vandaag* 15 september 202 en NOB consultatie 2 april 2021, Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel, <https://www.internetconsultatie.nl/verrekenprijsverschillen>.

29 Zie voetnoot 1.

vant. In het arrest *Thin Cap GLO*³⁰ overwoog het Hof van Justitie dat het ontbreken van at arm's length voorwaarden een vermoeden van misbruik kan scheppen, maar dat een inbreuk op de vrijheden uitsluitend kan worden gerechtvaardigd vanuit het oogpunt van misbruikbestrijding, indien de nationale regeling specifiek tot doel heeft volstrekt kunstmatige constructies uit te sluiten. Leningen tussen gelieerde vennootschappen die niet of tegen andere voorwaarden zouden zijn verstrekt indien het om niet-gelieerde partijen zou gaan, kunnen een kunstmatige constructie vormen. Maar de 'sanctie' gaat dan niet verder dan het uitsluiten van de bovenmatige rente van aftrek, zo volgt uit de overwegingen van het Hof:

'Wil een dergelijke regeling in overeenstemming van het evenredigheidsbeginsel blijven, dan is (...) van belang dat, wanneer onderzoek (...) tot de conclusie leidt de betrokken transactie een louter kunstmatige constructie is waaraan geen echte commerciële redenen ten grondslag liggen, slechts dat deel van de betaalde rente als winstuitkering wordt geherkwalificeerd dat boven het bedrag ligt dat bij gebreke van een bijzondere relatie tussen de partijen of tussen de partijen en een derde zou zijn overeengekomen.'³¹

In het arrest *Lexel*, betreffende een Zweedse renteaftrekbeperkende antimisbruikbepaling, concludeerde het Hof van Justitie dat de aanwezigheid van marktconforme voorwaarden uitsluit dat een constructie als volkomen kunstmatig wordt aangemerkt.³² Dit arrest heeft tot veel kritiek in de literatuur geleid. Daarbij wordt de vraag gesteld of hier mogelijk sprake is van een 'misslag' van het Hof.³³ Het is naar onze mening denkbaar dat het Hof zich in deze vennootschapsbelastingzaak heeft laten leiden door de btw, waar de maatstaf van heffing in het licht van misbruik van recht zo'n belangrijke rol speelt en waar onzakelijke prijsstellingen in strijd komen met doel en strekking van de Btw-richtlijn.

Mocht het streven om de antimisbruikbenadering voor de indirecte en de directe belastingen gelijk te trekken inderdaad invloed hebben gehad op de uitkomst van het arrest *Lexel*, dan is dit streven naar onze mening zijn doel voorbij geschoten. Het voorgaande heeft laten zien dat de rol van onzakelijke prijzen en de functie van prijscorrecties in de btw en in de vennootschapsbelasting hiervoor te verschillend zijn. Het in paragraaf 4 te bespreken verschil tussen

beide heffingen ten aanzien van de betekenis van gelieerdheid bevestigt dit punt.

Vergelijking btw en vennootschapsbelasting onzakelijke prijzen en misbruik

De vennootschapsbelasting is een winstbelasting. Prijsbeïnvloedingen die niet samenhangen met de markt, maar uitsluitend uit de vennootschappelijke verhoudingen tussen partijen voortkomen, worden in de vennootschapsbelasting buiten beschouwing gelaten. Voor de vennootschapsbelasting geldt de at arm's length (objectieve) vergoeding als basis voor de winstberekening. Prijscorrecties gaan in de vennootschapsbelasting doorgaans gepaard met een 'secondary transaction', een informele kapitaalstorting of een verkapte dividenduitkering.

Om misbruik als gevolg van internationale mismatches te voorkomen, wordt een neerwaartse prijscorrectie in Nederland alleen gemaakt als in het andere land een corresponderende heffing plaatsvindt. In voorkomende gevallen resulteert deze van de hoofdregel afwijkende behandeling in een inbreuk op de verdragsvrijheden.

De btw daarentegen kent een subjectieve maatstaf van heffing. Dit betekent dat het bedrag dat wordt gefactureerd ook de maatstaf van heffing vormt voor de btw. Bomer en Van Kesteren stellen vast dat grofweg kan worden gesteld dat wanneer de vennootschapsbelasting dwingt tot een aanpassing van de winst van het desbetreffende lichaam dit niet meteen tot een correctie voor de btw hoeft te leiden. De heffingen leven – gezien hun eigen doelstellingen en uiteenlopende momenten waarop de belastbaarheid wordt vastgesteld – behoorlijk langs elkaar heen.³⁴

Implementatie van art. 80 Btw-richtlijn zou in de daargevoemde situaties leiden tot correctie van de maatstaf van heffing naar de normale waarde. Nu Nederland slechts beperkt gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om art. 80 Btw-richtlijn te implementeren, is echter het uitgangspunt van de subjectieve maatstaf van heffing nog steeds valide.

Na facturering kan leiden tot aanpassing van de maatstaf van heffing voor de btw. De Commissie Transfer pricing en btw van de Vereniging voor Belastingwetenschap stelt vast dat uit de feitelijke omstandigheid dat wordt nagefactureerd, kan worden aangenomen dat de rechtsbetrekking in de tijd is geëvolueerd en dat de nabetaling onderdeel uitmaakt van de rechtsbetrekking. Vanuit btw-perspectief is het evenwel de vraag waar de factuur betrekking op heeft: worden eerdere goederenleveringen of btw relevante diensten gecorrigeerd of is het op zichzelf beschouwd een extra (btw-relevante) dienstverrichting? Indien uit de feiten en omstandigheden kan worden afgeleid dat de extra-betaling rechtstreeks betrekking heeft op de oorspronkelijk

30 HvJ 13 maart 2007, C-524/04 (*Thin Cap GLO*), ECLI:EU:C:2007:161, r.o. 79 e.v.

31 Punt 83.

32 C-484/19, *Lexel*, punten 56 en 57. Het EVA-Hof volgde later in de zaak *PRA Group Europe AS* eenzelfde redenering: EVA-Hof 1 juni 2022, E-3/21 (*PRA Group Europe AS*).

33 C. Wisman, 'Bedoeld of onbedoeld, verassende wending EU uitleg "belastingontwijking"', *TaxLive* 10 februari 2021, M.F. de Wilde, 'Wat is eigenlijk de rol van arm's length?', *NTRF* 2021/1228 en M.F. de Wilde en C. Wisman, 'Ook EVA Hof omarmt na HvJ in *Lexel* arm's length standaard als baken, wat nu?', *NLF Opinie* 2022/21.

34 A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, 'Transfer Pricing en BTW', *WFR* 2016/89.

transactie of in werkelijkheid een groep van transacties met dezelfde aard én dat er van mag worden uitgegaan dat de rechtstrekking voorziet in een dergelijke aanpassing, dan moet er van worden uitgegaan dat de maatstaf van heffing van de oorspronkelijke transactie moet worden aangepast.³⁵

Een prijsaanpassing in de vennootschapsbelasting zal in de veel gevallen niet automatisch leiden tot eenzelfde prijsaanpassing voor de btw. Dit ligt anders indien voor de btw sprake is van misbruik van recht. In dat laatste geval biedt de btw wel mogelijkheden om prijscorrecties te maken. Daarnaast kan nafactureren bij prijsaanpassingen onder bepaalde voorwaarden leiden tot correctie van de maatstaf van heffing voor de btw. In een dergelijke situatie volgt de btw de prijsaanpassing voor de vennootschapsbelasting. Een prijsaanpassing zonder nafactureren (bijvoorbeeld bij secundaire correcties in de vorm van een vermomd dividend) leidt echter niet tot een btw-relevante transactie. Het is de vraag of aan misbruik van recht nog wel toe kan worden gekomen indien de wetgever de kans heeft gehad om de wetgeving aan te passen, waardoor het desbetreffende voordeel niet meer kan worden genoten, maar van deze gelegenheid bewust geen gebruik heeft gemaakt.

In de recente jurisprudentie in het kader van de directe belastingen, betreffende misbruikbestrijding als rechtvaardigheidsgrond voor een inbreuk op de vrijheden, hecht het Hof van Justitie een doorslaggevende waarde aan de zakelijkheid van de tussen gelieerde partijen overeengekomen vergoeding. Mogelijk heeft het Hof zich in deze uitspraken laten beïnvloeden door de rol die onzakelijke prijzen in de btw spelen. Gezien de verschillen tussen beide heffingen zouden wij dit een onwenselijke ontwikkeling achten. In de hiernavolgende paragraaf gaan wij in op het verschil tussen beide heffingen ten aanzien van de betekenis van gelieerdheid.

4. Gelieerdheid

Gelieerdheid en onzakelijke prijsstelling in de btw

Voor de invulling van het begrip gelieerdheid voor de btw kunnen aanknopingspunten worden gevonden in de bepalingen omtrent de ‘normale waarde’. Art. 80 lid 1 Btw-richtlijn focust op familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden. Daaraan voegt het artikel toe dat een dienstverband tussen werkgever en werknemer, het gezin van de werknemer of andere personen die nauwe banden met hem hebben, als nauwe betrekking gelden.

Naast de bepalingen omtrent de normale waarde, worden in het – inmiddels ingetrokken – wetsvoorstel 30 061³⁶ eveneens opmerkingen gemaakt over gelieerdheid voor de btw. In dit wetsvoorstel staan de leveringen en diensten bestaande in de terbeschikkingstelling van investeringsmiddelen centraal. Hiervoor is voorgesteld de normale waarde als maatstaf van heffing toe te passen indien de afnemers een beperkt recht op aftrek van btw hebben. Het idee was om dit normale waarde-artikel op te nemen een nieuw art. 8 vierde lid onderdeel b Wet OB 1968. In de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel is opgemerkt dat de gelieerdheid voor bepaalde constructies in staat stelt om de belaste levering van de leverancier aan de afnemer via een samenstel van rechtshandelingen/lichamen te transformeren tot iets wat die gevolgen niet heeft. De gelieerdheid wordt hierbij aangemerkt als één van de constructieschakelpunten.

Voor de gelieerdheid gaat het in het wetsvoorstel over verhoudingen die geen normale zakelijke relatie tussen twee onafhankelijke en zelfstandige partijen zijn. Tevens gaat het wetsvoorstel in op direct of indirect gelieerde gevallen. Het gaat hierbij dan om verhoudingen die in zakelijk opzicht afwijken van verhoudingen die onder normale marktomstandigheden tot stand zouden zijn gekomen. In de memorie van toelichting wordt onder art. 1 onderdeel B.2 (art. 8 zevende lid) over gelieerdheid opgemerkt dat in het kader van gelieerdheid ook gesproken kan worden over verbonden partijen. Van gelieerdheid tussen partijen is sprake indien een leverancier en een afnemer van een goed of van een dienst, met betrekking tot de overeenkomst tot het verrichten van die levering of die dienst, niet handelen als twee geheel zelfstandige partijen.³⁷ Niet-zelfstandige partijen hebben, naast de verhouding die voortvloeit uit de overeenkomst tot het verrichten van de levering of de dienst, direct of indirect andere betrekkingen die de in rekening gebrachte vergoeding beïnvloeden. Hun verhouding wijkt vanwege die andere betrekkingen af van een onder normale omstandigheden ontstane zakelijke verhouding. Van een onder normale omstandigheden gesloten overeenkomst is geen sprake indien tussen de verkoper en de koper een verhouding bestaat die van invloed is op het bepalen

35 Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 259, ‘Transfer pricing en btw – De effecten van transfer pricing aanpassingen op de heffing van btw’, onderdeel 4.8. In dit onderdeel wordt verwezen naar R.P.J. van den Brekel, A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, ‘VAT Effects of Year-end Transfer Pricing Corrections’, *EC Tax Review* 2017, No. 4, blz. 185-187.

36 Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen, *Kamerstukken II* 2004/05, 30 061, nr. 2. Dit wetsvoorstel is ingetrokken per brief van 16 oktober 2018 (dossiernummer 30061, nr. 12), met als reden dat dit wetsvoorstel door de ontwikkeling in de Europese en Nederlandse jurisprudentie omtrent de toepassing van het leerstuk misbruik van recht niet meer nodig is voor het dragende deel dat ziet op de bestrijding van de in dit voorstel beoogde constructies. De Belastingdienst kan dit leerstuk misbruik van recht inmiddels als een meer gericht middel inzetten ter bestrijding van de in de toelichting bij het wetsvoorstel beschreven btw-constructies. Overige onderdelen van het wijzigingsvoorstel zijn in de loop der tijd al op andere wijze geregeld of kunnen op andere wijze worden geregeld.

37 Memorie van toelichting bij Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen, *Kamerstukken II* 2004/05, 30 061, nr. 3.

van de prijs. Het gaat er derhalve om dat de partijen die een bepaalde overeenkomst sluiten, ter zake van die overeenkomst handelen als – door welke betrekking of band dan ook – verbonden of gelieerde partijen; zij handelen dus niet als zelfstandige partijen.

Het is interessant om te zien dat in de memorie van toelichting veel waarde wordt gehecht aan de verhouding tussen de partijen en gelieerdheid. Zo wordt opgemerkt in de memorie van toelichting dat gesteld kan worden dat bij een ongewone prijs er gelieerdheid is en als er geen gelieerdheid is, is er een normale prijs tot stand gekomen. Dit komt voort uit art. 11 A lid 1 slotzin van de Zesde Richtlijn, waarin de elementen ‘vrije mededinging’ en ‘een zelfstandige dienstverrichter’ terugkomen. Bij verbondenheid van de partijen zijn die elementen afwezig. Verbonden partijen handelen niet als zelfstandige partijen. Het niet als zelfstandige partijen handelen, leidt overigens niet automatisch tot onzakelijke voorwaarden. Ook voor handelen tussen niet-zelfstandige partijen dient het uitgangspunt te zijn dat de contractueel overeengekomen voorwaarden leidend zijn voor het bepalen van de btw-gevolgen.

De Hoge Raad heeft in dit verband geoordeeld dat ook in ongelieerde verhoudingen sprake kan zijn van misbruik van recht situaties voor de btw.³⁸ Het ging hier om de situatie waarbij een van de scholen onderdeel uitmakend van een onderwijsinstelling in de vorm van een stichting, diverse roerende investeringsgoederen aanschafte. De stichting heeft de zaken besteld en betaald, waarna de stichting de voorbelasting op deze zaken in aftrek heeft gebracht met behulp van een vruchtgebruikconstructie. Hiertoe hebben zij met een andere – niet-gelieerde – stichting diverse samenhangende overeenkomsten gesloten. Door het samenstel van de rechtshandelingen ontstaat een btw-besparing.

De Hoge Raad stelt vast dat bij het onderzoek of een samenstel van rechtshandelingen misbruik van recht oplevert, het van belang kan zijn of die rechtshandelingen zijn aangegaan tussen partijen die in juridisch, economisch of persoonlijk opzicht met elkaar zijn verbonden. Echter, de mogelijkheid dat sprake is van misbruik van recht is niet beperkt tot gevallen waarin de betrokken partijen zodanige banden hebben. Ook in andere gevallen is denkbaar dat een partij met medewerking van een ander door middel van een kunstmatig samenstel van rechtshandelingen een belastingvoordeel beoogt te bereiken. Dit is van belang voor de subjectieve toets om te komen tot misbruik van recht voor de btw: uit een geheel van objectieve factoren dient te blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties er op is gericht om belastingvoordeel te behalen.

Aldus betreft de gelieerdheid een factor om in aanmerking te nemen bij de toepassing van misbruik van recht voor de btw, maar sluit ongelieerd niet uit dat toch sprake kan zijn van misbruik van recht.

Gelieerdheid en onzakelijke prijsstelling in de vennootschapsbelasting.

Art. 8b Wet Vpb 1969 bepaalt dat, indien gelieerde lichamen onderling voorwaarden overeenkomen die afwijken van de afspraken die onafhankelijke partijen zouden maken, de winst van de betrokken lichamen wordt gecorrigeerd. Van gelieerdheid³⁹ in de zin van art. 8b Wet Vpb 1969 is sprake in verticale en horizontale zeggenschapsrelaties. ‘Indien een lichaam, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam,⁴⁰ zijn partijen verticaal gelieerd. Indien eenzelfde persoon zeggenschap heeft over twee lichamen, bestaat tussen die lichamen horizontale gelieerdheid.

De omschrijving van gelieerdheid uit art. 8b Wet Vpb 1969 sluit een-op-een aan bij de definitie uit de at arm’s length bepaling van art. 9 OESO-modelverdrag: ‘participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise.’

De wet noemt geen minimumpercentages van aandelenbezit of andere concrete aanknopingspunten voor de nadere invulling van het criterium.⁴¹ De wetgever heeft hier bewust voor gekozen, zo blijkt uit de memorie van toelichting,⁴² omdat concrete duidingen aanleiding zouden kunnen geven tot manipulatie. Daarom zal van geval tot geval worden bekeken of sprake is van gelieerdheid. Om zekerheid te krijgen, kunnen belastingplichtigen een verzoek indienen bij de Belastingdienst om te bevestigen of partijen al dan niet gelieerd zijn. De staatssecretaris heeft in een besluit handvatten gegeven voor de beoordeling van het verzoek.⁴³

Zeggenschap is omschreven als deelname via leiding, toezicht of kapitaal. In afwijking van andere bepalingen in de Wet Vpb 1969 waar het aandelenbelang centraal staat,⁴⁴ is in het kader van art. 8b Wet Vpb 1969 gekozen voor een ruime invulling om ook situaties onder de reikwijdte van de bepaling te kunnen brengen, waarin lichamen betrokken zijn die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben, zoals stichtingen en trusts.

Uiteindelijk draait het om de mogelijkheid om de verrekenprijzen en daarmee de winstallocatie en de belastingdruk te beïnvloeden. Hierbij past een materiële invulling van het criterium, waarbij ook de zeggenschap van het bestuur wordt meegenomen. Volgens de memorie van toelichting gaat het om de situatie waarin de bestuurder, toezichthouder respectievelijk aandeelhouder ‘voldoende zeggenschap heeft om invloed uit te kunnen oefenen ten aanzien van de vaststelling van de prijzen voor de transacties die tussen de

38 HR 26 oktober 2012, nr. 10/04331, ECLI:NL:HR:2012:BU8247.

39 De term ‘gelieerdheid’ volgt uit art. 8ba Wet Vpb 1969.

40 Art. 8b lid 1 Wet Vpb 1969.

41 Art. 8b lid 2 Wet Vpb 1969.

42 Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 3 (MvT), p. 20.

43 Besluit van 9 augustus 2021, nr. 2021-16456, *Stcrt.* 2021, 38442 (Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter).

44 Zoals art. 10a Wet Vpb 1969.

betrokken lichamen plaatsvinden'.⁴⁵ Een bank die toezicht houdt bij haar schuldenaar in het kader van de kredietverstrekking wordt daarentegen niet als een gelieerde partij aangemerkt. Hetzelfde geldt voor een commissaris. Deze zal in het algemeen niet als gelieerd aan het betreffende lichaam worden beschouwd.

Zowel de onmiddellijke als de middellijke zeggenschap telt mee in het kader van de gelieerdheid. Middellijke zeggenschap via aandelen ziet op de verhouding tussen (groot) moedermaatschappijen, kleindochters, achterkleindochters enzovoort. De middellijke zeggenschap via leiding en toezicht is minder uitgekristalliseerd. Ook is niet helder in hoeverre middellijke zeggenschap doorwerkt tot combinaties van verschillende zeggenschapsvormen.

Hoewel een materiële invulling van het zeggenschaps criterium het uitgangspunt is geweest van de wetgever, heeft de staatssecretaris toch een concrete (onder)grens aangegeven voor wat betreft aandelenbelangen. In zijn brief van 10 maart 2017⁴⁶ geeft de staatssecretaris aan dat vanaf een belang van 16% sprake kan zijn van gelieerdheid. In de jurisprudentie zijn percentages van 23,16%⁴⁷ en 15,83%⁴⁸ genoemd.

Het Hof van Justitie benoemt gelieerdheid als 'een van de feitelijke gegevens die de nationale rechter in aanmerking kan nemen om het kunstmatige karakter van de betrokken transactie vast te stellen'.⁴⁹

Vergelijking btw en vennootschapsbelasting gelieerdheid

De invulling van het begrip 'gelieerdheid voor de vennootschapsbelasting' is in grote mate genormaliseerd, terwijl voor de btw er sprake is van een meer 'open' norm. Voor de btw kan er gekeken worden naar familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden, waardoor sprake kan zijn van gelieerdheid. Voor de vennootschapsbelasting wordt meer aangesloten bij financiële en zeggenschapsverhoudingen voor het constateren van gelieerdheid. Aldus lijkt gelieerdheid voor de btw meer open voor interpretatie en breder toepasbaar te zijn ten opzichte van gelieerdheid voor de vennootschapsbelasting.

Gelieerdheid weegt zwaarder voor de vennootschapsbelasting dan voor de btw. In de btw is gelieerdheid een in aanmerking te nemen factor voor de beoordeling of sprake is van misbruik van recht. Zonder gelieerdheid kan er echter nog steeds sprake zijn van misbruik van recht. Voor de vennootschapsbelasting is gelieerdheid een vereiste om te komen tot een prijscorrectie in de zin van art. 8b Wet Vpb 1969. De voorwaarde van gelieerdheid werkt in de art.

8b e.v. Wet Vpb 1969 in feite als een rechtsvermoeden van bewuste bevoordeling.

Het verschil in invulling van het begrip en in de relevantie van de gelieerdheid is verklaarbaar vanuit de verschillende insteek van beide heffingen. De vennootschapsbelasting is een belasting van lichamen naar de winst. Vanuit de totaalwinstgedachte worden invloeden die voortvloeien uit de vennootschappelijke verhoudingen tussen partijen gecorrigeerd. Daarbij past het om prijscorrecties uitsluitend te maken in gelieerde situaties en om voor het begrip gelieerdheid aan te sluiten bij het concern, dat wil zeggen bij kapitaal- en zeggenschapsverhoudingen. Misbruik van recht binnen de btw daarentegen doet zich vooral voor wanneer de btw een kostenpost vormt. Het proberen te reduceren van deze kostenpost leidt tot de misbruik van recht-situatie. Ook ongelieerde partijen kunnen meewerken aan een misbruik van recht-situatie. Veelal zal een dergelijke ongelieerde partij er een (niet-btw) voordeel uit verkrijgen of in ieder geval geen nadeel ondervinden als gevolg van de transactie.

Deze verschillen tussen de btw en de vennootschapsbelasting ten aanzien van de rol van gelieerdheid in het kader van prijscorrecties laten opnieuw zien dat voorzichtigheid geboden is bij de toepassing van het (uniforme) misbruikbegrip.

5. Conclusie

De btw en de vennootschapsbelasting verschillen van elkaar op het gebied van uitgangspunten en karakter en ten aanzien van het harmonisatieniveau. De rol van onzakelijke prijsstellingen in het kader van de bestrijding van misbruik op nationaal en EU-niveau is daarom ook niet gelijk. Voor de vennootschapsbelasting is het at arm's length uitgangspunt gecodificeerd in art. 8b Wet Vpb 1969. Deze bepaling vormt een uitwerking van het totaalwinstbeginsel en kent eveneens kenmerken van een antimisbruikbepaling. De antimismatchbepalingen van de art. 8ba e.v. Wet Vpb 1969 kunnen onder omstandigheden resulteren in strijd met de vrijheden, waarbij het nog maar de vraag is dit kan worden gerechtvaardigd op grond van misbruikbestrijding.

Op het gebied van de onzakelijke prijzen valt voor de btw op dat de Nederlandse wetgever ervoor heeft gekozen om de normale waarde bepaling uit art. 80 Btw-richtlijn beperkt te implementeren in de nationale wetgeving. Nu Nederland slechts beperkt gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om art. 80 Btw-richtlijn te implementeren, is echter het uitgangspunt van de subjectieve maatstaf van heffing naar onze mening nog steeds valide. De btw kent aldus een subjectieve maatstaf van heffing. Wanneer de vennootschapsbelasting dwingt tot een aanpassing van de winst van het desbetreffende lichaam hoeft dit niet meteen tot een correctie voor de btw te leiden. Nafacturering bij prijsaanpassingen kan onder bepaalde voorwaarden leiden tot correctie van de maatstaf van heffing voor de btw. In een

45 *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 3 (MvT), p. 20-21.

46 Brief van 10 maart 2017, nr. 2017-0000164133, bijlage 3, p. 5.

47 HR 9 mei 2008, nr. 43/849, ECLI:NL:HR:2008:BD1108, *BNB* 2008/191.

48 HR 20 maart 2015, nr. 13/05470, ECLI:NL:HR:2015:645, *BNB* 2015/141.

49 HvJ 14 december 2000, C-110/99 (*Emsland-Stärke*), ECLI:EU:C:2000:695, r.o. 59.

dergelijke situatie volgt de btw de prijsaanpassing voor de vennootschapsbelasting. Een prijsaanpassing zonder nafacturering leidt echter niet tot een btw-relevante transactie.

Gelieerdheid betreft een factor om in aanmerking te nemen bij de toepassing van misbruik van recht voor de btw, maar ongelieerd zijn sluit niet uit dat toch sprake kan zijn van misbruik van recht. Voor de vennootschapsbelasting is gelieerdheid een vereiste om te komen tot een prijscorrectie in de zin van art. 8b Wet Vpb 1969. De invulling van het begrip ‘gelieerdheid voor de vennootschapsbelasting’ is in grote mate genormaliseerd, terwijl voor de btw er sprake is van een meer ‘open’ norm.

Gelet op de hiervoor genoemde verschillen is het opvallend om te zien dat de benadering van het misbruikbegrip voor de directe en indirecte belastingen door het Hof van Justitie steeds meer naar elkaar toe groeit. De voor velen verras-

sende uitkomst van het arrest Loxel, waarin het Hof van Justitie sterk hecht aan de zakelijkheid van de prijsstellingen, is mogelijk verklaarbaar vanuit het streven van het Hof om de btw en de vennootschapsbelasting op dit punt naar elkaar toe te trekken. Het is echter naar onze mening sterk de vraag of dit wenselijk is, nu het karakter en het harmonisatieniveau van beide heffingen sterk verschillen, hetgeen doorwerkt in de wijze waarop onzakelijke prijsstellingen een rol spelen in het kader van de misbruikbestrijding.

Over de auteurs

Mr. dr. E. Boomsluit

Eva Boomsluit is als universitair docent verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

Mr. K. Verburg

Koen Verburg is werkzaam als bedrijfsfiscalist en verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam als buitenpromovendus.