

## De rol van het fiscale neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting

Het neutraliteitsbeginsel heeft voor de omzetbelasting twee betekenissen. Aan de ene kant weerspiegelt het beginsel van de fiscale neutraliteit het doel van de btw, namelijk om eindverbruik te belasten en economische activiteiten van 'inkoop-btw' te bevrijden (belasting neutraliteit). Aan de andere kant kent de fiscale neutraliteit het gelijkheidsbeginsel van vrije concurrentie (mededingingsneutraliteit). Het Hof van Justitie heeft het neutraliteitsbeginsel inmiddels al in ruim 200 zaken getoetst! Een beginsel om rekening mee te houden.

### Het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit<sup>1</sup>

De fiscale neutraliteit verzet zich tegen ongelijke behandeling voor de omzetbelasting van soortgelijke goederen of diensten. Hiermee vertoont het beginsel van de fiscale neutraliteit veel overeenkomsten met het gelijkheidsbeginsel zoals wij dat kennen als (nationaal) algemeen beginsel van behoorlijk bestuur (abbb).

Er bestaat echter een belangrijk verschil tussen beide beginselen. Zo kan van een schending van het beginsel van fiscale neutraliteit slechts sprake zijn tussen concurrerende handelaars, terwijl een schending van het gelijkheidsbeginsel in de zin van een abbb in belastingzaken diverse vormen kan aannemen. Bij het gelijkheidsbeginsel gaat het namelijk om andere soorten van discriminatie jegens of tussen handelaars die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden. Hieruit volgt dat het gelijkheidsbeginsel in belastingzaken niet samenvalt met het beginsel van fiscale neutraliteit.<sup>2</sup>

Aan toepassing van het nationale gelijkheidsbeginsel, als abbb, wordt dan ook pas toegekomen als sprake is van een ongelijke behandeling van (feitelijk en rechtens) gelijke gevallen. Bij de beoordeling of sprake is van "soortgelijke goederen of diensten" hoeft geen sprake te zijn van volstrekt identieke omstandigheden. De maatstaf betreft in het kader van de fiscale neutraliteit namelijk *soortgelijke en vergelijkbare*. De lijn uit het *Wheels*-arrest van het Hof van Justitie<sup>3</sup> is tot op heden dan ook niet veranderd om een schending van de fiscale neutraliteit aan te kunnen nemen. Bij de beoordeling van de vergelijkbaarheid van de handelingen gaat het daarbij niet alleen om de vergelijking van afzonderlijke diensten. Ook moet rekening worden gehouden met de context of geheel waarin deze worden verricht<sup>4</sup>.

### Fiscale neutraliteit; vaak onderwerp van geschil

Wat opvalt is dat de schending van de fiscale neutraliteit veelvuldig onderwerp van geschil is bij de toepassing van de vrijstelling voor financiële en verzekeringsprestaties, alsmede bij medische en/of gezondheidskundige prestaties.

Voorals het gaat om het neutraliteitsbeginsel en de Nederlandse (para)medische vrijstelling is de invloed van het neutraliteitsbeginsel in Nederland van groot belang (geweest). In het bijzonder hebben wij dan ook veel procedures gezien waar het gaat om de nationale uitwerking van de communautaire vrijstelling voor (para)medische dienstverlening en de wijze waarop de Belastingdienst omgaat met de medische btw-vrijstelling (gezondheidskundige verzorging van de mens).

---

<sup>1</sup> Aldus Dr. A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en Btw Wie, Wat, Waar belast*, 2013, Kluwer en Prof. Mr. M.E. van Hilten, *over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen*, 2010, Kluwer

<sup>2</sup> arrest van 25 april 2013, *Commissie/Zweden*, C-480/10, ECLI:EU:C:2013:263, punt 18

<sup>3</sup> HvJ 7 maart 2013, nr. C-424/11, *Wheels*, V-N 2013/28.17, r.o. 21

<sup>4</sup> HvJ 23 april 2009, nr. C-357/07, *TT Post UK Ltd*, V-N 2009/21.16, r.o. 38

Aangezien de afnemers bij deze diensten veelal of in belangrijke mate particulieren zijn en er veel concurrentie is in de markt, speelt het wel of niet berekenen van omzetbelasting nogal eens een cruciale rol. Als de ene ondernemer vanwege het behoren tot een bepaalde beroepsgroep wel de vrijstelling mag toepassen en de andere ondernemer die soortgelijke diensten verleent die beroepskwalificatie mist, rijst meteen de vraag of dat geen schending van het neutraliteitsbeginsel oplevert. Daarbij speelt ook een rol dat vrijstellingen – als uitzondering op de hoofdregel dat diensten belast zijn met omzetbelasting – beperkt dienen te worden uitgelegd aldus datzelfde Hof van Justitie. Begrijpelijk maar dan geldt die restrictieve uitleg ook voor alle ondernemers die soortgelijke prestaties verrichten.

En wat te denken als de wetgever bij medische diensten de vrijstelling inperkt en de vraag opkomt of een dergelijke beperking op grond van de Btw-richtlijn wel is toegestaan. Ook dat kan tot concurrentievervalsing leiden, waarbij de consument de keuze voor een bepaalde dienst of product laat leiden door het verschil in prijs als gevolg van het btw-tarief.

### Fiscale neutraliteit en fraude

Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (fiscale neutraliteit als btw-beginsel). Het uit de btw-richtlijn voortvloeiende recht op aftrek vormt eveneens een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel dat in beginsel niet kan worden beperkt en dat onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt.

Hoe anders loopt het als er fraude of bedrog in het spel is. Volgens het Hof van Justitie kan dan geen beroep (meer) worden gedaan op het Unierecht.<sup>5</sup> Ook al wordt het neutraliteitsbeginsel dan geschonden, het aftrekrecht kan dan aan de ondernemer worden ontzegd. Onlangs heeft het Hof beslist dat een door oplichting getroffen ondernemer de omzetbelasting op grond van het neutraliteitsbeginsel wel in aftrek mag brengen. Wel betrof het een situatie waar de omzetbelasting door de leverancier was voldaan<sup>6</sup> En hoe zit het exact als het gaat om belastingontwijking of misbruik van recht? Ook in deze gevallen is het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van belastingontwijking, misbruik (of fraude).

### Conclusie: De fiscale neutraliteit is een beginsel om rekening mee te houden voor de omzetbelasting

De fiscale neutraliteit blijft een beginsel waar rekening mee moet worden gehouden voor de omzetbelasting. In vrijwel elk geschil kan toetsing aan dit beginsel een rol spelen. Het bewijs daarvoor is de grote hoeveelheid zaken waarin het Hof van Justitie aandacht besteedt aan de fiscale neutraliteit en regelmatig in beslissende zin.

---

<sup>5</sup> O.a. HvJ 18 december 2014, Italmoda C-131, C-163/13 en C164/13

<sup>6</sup> HvJ 31 mei 2018, Kollross/Wirtl, nr. C-660/16C-661/16