

## De afnemer voor de btw volgens de 'tuchtrechter'

### BTW-bulletin 2014/31

De vraag wie afnemer is van een prestatie voor de btw is weliswaar niet zo oud als de weg naar Rome, maar heeft in het verleden al de nodige pennen in beweging gebracht en een enkeling zelfs aangezet tot het schrijven van een heuse parabel (Lamers, *WFR* 2004/1833). Recent is deze vraag opnieuw en volop in de belangstelling komen te staan nadat de tuchtrechter van de Orde van Advocaten op 2 december 2013 een advocaat berispte die de declaratie voor diensten verricht aan een werknemer in een arbeidsgeschieden naam stelde van de werkgever (Hof van Discipline, 2 december 2013, nr. 6712.). In deze bijdrage wordt onderzocht hoe dit oordeel van de tuchtrechter zich verhoudt tot de btw-rechtspraak met betrekking tot het afnemerschap.

#### De afnemer volgens de tuchtrechter

In de casus die ten grondslag lag aan voornoemde tuchtspraak ging het om een advocaat die in een arbeidsgeschied optrad voor een werknemer. Zoals wel vaker in arbeidsgeschieden kwamen partijen tot een schikking waarbij werd afgesproken dat de werkgever de advocaatkosten van werknemer tot maximaal € 4.000 inclusief btw zou vergoeden. Daarop stuurde de advocaat een gespecificeerde nota ten name van de werkgever naar diens gemachtigde. Hiertegen diende de deken een klacht in die erop neerkwam dat de advocaat tuchtrechtelijk verwijtbaar zou hebben gehandeld door een factuur voor gefingeerde werkzaamheden aan de werkgever te zenden met het kennelijke doel de werkgever in staat te stellen de btw in aftrek te brengen.

Het Hof van Discipline oordeelde vervolgens dat de advocaat de indruk had gewekt dat de werkgever zijn opdrachtgever was geweest door de declaratie op diens naam te stellen. Daardoor kon de werkgever de aan hem in rekening gebrachte btw verrekenen alsof de diensten aan hem waren verleend. Het betaamt een behoorlijk advocaat niet aan een dergelijke constructie mee te werken, aldus de tuchtrechter. De advocaat had immers geen diensten aan de werkgever geleverd. De klacht werd dan ook gegrond verklaard en aan de advocaat is een waarschuwing opgelegd.

Het zal niet verbazen dat de tuchtrechter geen uitgebreide analyse heeft gegeven van het toepasselijke fiscale recht, laat staan de vraag heeft beantwoord wie in deze zaak als afnemer in de zin van de btw heeft te gelden. Het oordeel van de tuchtrechter lijkt erop te duiden dat in dit

geval de werknemer afnemer was van de advocaatdiensten. Door de factuur na afloop van het arbeidsgeschied ten name te stellen van de werkgever, suggereerde de advocaat dat de werkgever afnemer was van de door hem geleverde prestatie terwijl hij in opdracht van werknemer was opgetreden.

Deze uitspraak heeft veel belangstelling gekregen, mede gezien het feit dat het in de arbeidsrechtadvocatenpraktijk veel voorkomt dat de werkgever, na een compromis, de factuur ter zake van de advocaatkosten van de werknemer betaalt. Die factuur wordt dan vaak ten name van de werkgever gesteld waardoor een potentieel aftrekrecht ontstaat.

#### De afnemer volgens de belastingrechter

##### Rijkswaterstaat-arrest

In het Rijkswaterstaat-arrest (*BNB* 1980/303) exploiteerde een ondernemer een rederij waarvan twee schepen door een aanvaring schade toebrachten aan onder beheer van Rijkswaterstaat gestelde werken. In overleg met Rijkswaterstaat heeft de ondernemer aan een derde de opdracht tot herstelwerkzaamheden gegeven. Deze derde bracht ter zake van de herstelwerkzaamheden omzetbelasting in rekening aan de ondernemer voor welk bedrag de ondernemer om teruggaaf verzocht. De inspecteur weigerde deze teruggaaf echter op grond van het standpunt dat niet de ondernemer maar Rijkswaterstaat de afnemer van de prestatie was. In hoger beroep volgde het hof dit standpunt van de inspecteur.

Daartoe overwoog het hof dat met de ongebruikelijke handelwijze om de ondernemer zelf de opdracht tot herstel te laten geven, uitsluitend beoogd was om de ondernemer in staat te stellen de op het herstel drukkende omzetbelasting in aftrek te kunnen brengen. Dit doel bleek uit de tussen Rijkswaterstaat en de ondernemer gevoerde correspondentie. Daardoor kon aan de aan de ondernemer uitgereikte facturen slechts formele betekenis worden toegekend volgens het hof, die niet in overeenstemming was met de verhoudingen die in werkelijkheid tussen partijen bestonden. De Hoge Raad verenigde zich met dit oordeel.

Bij zijn oordeel betrok het hof onder meer het feit dat de ondernemer van Rijkswaterstaat toestemming had gekregen de opdracht aan de reparateur te geven en dat Rijkswaterstaat de directie voerde over de herstelwerkzaamheden. Hoewel het hof dat niet met zo veel woorden zegt, valt er in zijn overwegingen te bespeuren dat Rijkswaterstaat kon beschikken over de geleverde prestatie. Deze beschikkingsmacht, gecombineerd met het feit dat Rijkswaterstaat geen aftrekrecht had en enkel om die reden de opdracht was gegeven door de ondernemer, leidde ertoe dat de formele betekenis van de facturen terzijde kon worden geschoven. Zodoende was niet de ondernemer maar Rijkswaterstaat afnemer van de herstelwerkzaamheden.

<sup>1</sup> Roelof Vos is partner bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen te Breda, Martin Lambregts is werkzaam bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

**Trap-in-winkel-arrest**

In een arrest van 2 oktober 1996 (*BNB* 1996/362) stond weliswaar het aftrekrecht centraal, ook kwamen daarnaast enkele relevante aspecten voor het bepalen van het afnemerschap aan bod. Het betrof in deze zaak een ondernemer in wiens winkelruimte een trappenhuis prijkte dat toegang gaf aan een boven de winkel gelegen woning die aan een derde werd verhuurd. Om de winkelruimte efficiënter te kunnen gebruiken gaf de ondernemer opdracht tot het verplaatsen van de trap naar de zijkant van het pand en werden in de woning verbouwwerkzaamheden verricht. In tegenstelling tot het hof oordeelde de Hoge Raad dat de ondernemer deze verbouwing wel degelijk in het kader van zijn onderneming had gebruikt waardoor de op die prestatie drukkende omzetbelasting door de ondernemer in aftrek kon worden gebracht. Dat ook de bewoners van de bovenwoning profiteerden van de verbouwing deed daar niet aan af. Anders dan in het Rijkswaterstaat-arrest vloeide het initiatief tot het geven van de opdracht tot de werkzaamheden niet voort uit een schadevergoedingsverplichting maar uit een zakelijk belang. Uiteindelijk was het ook de ondernemer die het meeste profijt had van de geleverde dienst. Waarschijnlijk stond daarom niet ter discussie dat de ondernemer afnemer was van de prestatie. Dit zou mogelijk anders zijn geweest wanneer de bewoners een verbouwing wensten maar in overleg met hun ondernemende benedenbuurman hem de opdracht daartoe zouden laten geven. Als de verbouwing dan ook nog merendeels ten goede zou komen aan de bewoners en in mindere mate aan de ondernemer, is twijfelachtig of de ondernemer, hoewel opdrachtgever, als afnemer van de prestatie kan gelden.

**Outplacement-arrest**

In het Outplacement-arrest (*BNB* 1998/181) schakelde een werkgever, in het kader van een sociaal plan, outplacementbureaus in om werknemers te helpen bij het vinden van een passende werkkring buiten het bedrijf. In weerwil van het standpunt van de inspecteur en in tegenstelling tot het hof oordeelde de Hoge Raad dat de dienstverlening van de outplacementbureaus niet aan de werknemers maar aan de werkgever waren verricht. Daartoe overwoog de Hoge Raad, onder verwijzing naar HvJ EG Tolsma (*BNB* 1994/271) dat van enige rechtsbetrekking tussen de werknemers en de outplacementbureaus geen sprake was en dat de opdracht tot de werkzaamheden door de werkgever was gegeven.

Met dit arrest bracht de Hoge Raad een duidelijke rangorde aan in de voor het afnemerschap relevante factoren. Zo blijkt in de eerste plaats de rechtsbetrekking van belang voor het bepalen van de afnemer van een prestatie (vergelijk *BNB* 2005/6). Dit resulteert in een formele benadering van het afnemerschap waarbij aansluiting wordt gezocht bij het civiele recht in de zin dat degene die opdracht geeft tot het verrichten van een prestatie, en daarmee in een rechtsverhouding staat tot presterende partij, in beginsel als afnemer heeft te gelden.

In ditzelfde arrest kwam echter ook een economische benadering aan de orde waar het de toepasselijkheid van het BUA betrof. Op dat punt oordeelde de Hoge Raad dat

de uitgaven voor de outplacementbureaus door de werkgever primair in het belang van de onderneming waren gedaan: de werkgever was genoodzaakt zijn personeelsbestand te reduceren, wilde daarbij conflicten met werknemers vermijden en verplichte zichzelf in dat kader om de ex-werknemers te helpen bij het vinden van nieuw werk. Voor zover de ex-werknemers daardoor enig persoonlijk voordeel zouden genieten, was dat van ondergeschikt belang volgens de Hoge Raad waardoor het BUA toepassing miste (onder verwijzing naar HvJ EG, Fillibeck).

**Straat-reconstructie-arrest**

Enigszins vergelijkbaar met het Rijkswaterstaat-arrest is een arrest van 14 maart 2001 (*BNB* 2001/213). De ondernemer in deze procedure wenste zijn bedrijf uit te bouwen waarvoor werkzaamheden aan de omringende straat nodig waren. In eerste instantie werd overeengekomen dat de gemeente na herziening van het bestemmingsplan voor de reconstructie zou zorgdragen en de kosten daarvan zou doorberekenen aan een aantal ondernemers in de desbetreffende straat onder wie belanghebbende. Bij nadere overeenkomst werd echter besloten dat belanghebbende zelf als opdrachtgever zou optreden, met een garantie van de gemeente voor de aannemingsssom.

In hoger beroep kwam het hof tot het oordeel dat belanghebbende afnemer was van de werkzaamheden aangezien het initiatief daartoe rechtstreeks en uitsluitend voortkwam uit de bedrijfsbelangen van belanghebbende; zonder de intentie tot een omvangrijke bedrijfsuitbreiding zouden de werkzaamheden niet hebben plaatsgevonden. Daaruit volgt, aldus het hof, dat de prestatie door belanghebbende als ondernemer is genoten, dat wil zeggen daadwerkelijk door haar is verbruikt. Daaraan doet niet af dat de werkzaamheden plaatsvonden onder supervisie van de gemeente, noch het feit dat ook anderen gebruik konden maken van de vernieuwde straat aangezien de aanpassingen in volstrekt overwegende mate de belangen van belanghebbendes onderneming dienden. De Hoge Raad volgde het hof in zijn oordeel.

Hoewel vergelijkbaar met het Rijkswaterstaat-arrest wijkt deze casus op een essentieel punt af. Weliswaar wordt in beide gevallen het opdrachtgeverschap van de overheid naar de betrokken ondernemer verschoven, in het laatst aangehaalde arrest gaat het opdrachtgeverschap evenwel gepaard met het verbruik van de prestatie door de ondernemer. Dat de ondernemer de prestatie verbruikt wil zeggen dat de ondernemer een zakelijk belang heeft bij de prestatie waardoor hij de prestatie daadwerkelijk 'geniet'. In deze benadering wordt minder waarde gehecht aan een formeel aspect als de rechtsbetrekking en treedt een economisch perspectief op de voorgrond.

**Bewijsrechtelijk uitgangspunt**

Gelet op de hiervoor besproken jurisprudentie zijn er verschillende relevante factoren die van belang (kunnen) zijn voor het beantwoorden van de vraag wie afnemer is van een prestatie. Dat zijn het verbruik, de beschikkingmacht en de rechtsverhouding, oftewel het opdrachtge-

verschap. Laatstgenoemde lijkt het meeste gewicht in de schaal te leggen hoewel de andere twee factoren aan bod kunnen komen wanneer de inspecteur het afnemerschap betwist.

Dit is in 2011 ook door de Hoge Raad verwoord in de vorm van een bewijsrechtelijk uitgangspunt (BNB 2012/55). Dat uitgangspunt houdt in dat degene aan wie de factuur is uitgereikt, geacht wordt afnemer van de prestatie te zijn behoudens tegenbewijs (door de inspecteur). Dientengevolge wordt door uitreiking van een factuur aangenomen dat een rechtsverhouding bestaat tussen de opsteller van de factuur en degene aan wie de factuur wordt uitgereikt en (dus) dat deze laatste opdracht heeft gegeven tot de prestatie.

Deze rangschikking van relevante factoren ter bepaling van het afnemerschap lijkt een andere te zijn dan die van HvJ EU Paul Newey (C-653/11) waarin het Hof van Justitie benadrukt dat de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium is voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Daarbij zijn contractuele bepalingen weliswaar een in aanmerking te nemen factor teneinde de verrichter en ontvanger van een prestatie te bepalen, maar niet wanneer die contractuele bepalingen de economische en commerciële realiteit niet geheel weergeven.

## Tuchtrechtelijk oordeel in lijn met btw-rechtspraak?

Terug naar de uitspraak van het Hof van Discipline waarin de tuchtrechter overwoog dat de advocaat een rechtsverhouding fingeerde door een declaratie voor de aan werkneemster verrichte diensten ten naam te stellen van werkgever, alsof de advocaat van de werkgever vooraf een opdracht had gekregen tot het leveren van de diensten. Dit oordeel van de tuchtrechter geeft blijkt van een formele benadering van het afnemerschap waarbij het opdrachtgeverschap centraal staat, welke benadering ook terug is te vinden in hiervoor aangehaalde jurisprudentie. Daarbij wordt de opdrachtgever geacht afnemer te zijn van de prestatie.

De hiervoor besproken rechtspraak biedt echter ook aanknopingspunten voor een meer economische benadering van het afnemerschap, maar daar is weinig van terug te zien in de overwegingen van de tuchtrechter. Zo is het heel wel denkbaar dat de werkgever in kwestie ook profiteerde van de diensten van de advocaat en daar in meer of mindere mate het verbruik en genot van heeft gehad. De advocaat trad weliswaar op voor de werkneemster, maar heeft er mogelijk toe bijgedragen dat de ontslagprocedure in der minne of binnen een beperkt tijdsbestek werd afgewikkeld. Bij een dergelijke spoedige afwikkeling kan een werkgever een zakelijk belang hebben doordat daardoor de reputatieschade of onrust bij zijn overige werknemers beperkt blijft.

Waar meerdere partijen een belang hebben bij een prestatie bestaat, zoals de btw-rechtspraak laat zien, enige ruimte wie als opdrachtgever kan worden aangemerkt. Het probleem is evenwel dat wanneer dit achteraf gebeurt, nadat de prestatie reeds een aanvang heeft genomen, de schijn van opportunisme groter is. Anders gefor-

muleerd: de indruk kan ontstaan dat dan slechts met het doel een aftrekrecht te doen ontstaan is geschoven met het afnemerschap. Toch valt niet uit te sluiten dat een werkgever die is verwickeld in een slepend arbeidsgeschil met een van zijn werknemers, gedurende die procedure een zakelijk belang krijgt zoals hiervoor beschreven.

## Conclusie en slotopmerkingen

Wie de afnemer is voor de btw is niet altijd eenvoudig vast te stellen. Vooral van belang is met wie de rechtsbetrekking wordt aangegaan. Verder zijn van belang wie het initiatief heeft genomen en wie het genot heeft van de prestatie. Op basis van de concrete feiten en omstandigheden zal de juiste weging moeten worden gemaakt om de afnemer vast te stellen.

In de tuchtzaak lag het initiatief duidelijk bij de werkneemster om de advocaat in te schakelen. Pas in de loop van de opdrachtverlening wordt duidelijk dat de werkgever de kosten van de advocaat voor haar rekening zal nemen. Het is duidelijk dat ook de werkgever belang en genot heeft van de door de advocaat geleverde prestatie en dan vooral of de zaak eindigt met een vaststellingsovereenkomst. De werkgever is dan immers van een 'probleem verlost'. Hier dringt de vergelijking met het Outplacement-arrest zich op.

Het feit dat de werkneemster ook baat heeft bij de prestatie, is van ondergeschikt belang. In afwijking van de feiten bij het Outplacement-arrest, is in casu bij aanvang de opdracht vrij duidelijk door de werkneemster aan de advocaat verstrekt waardoor de werkneemster afnemer van de prestatie is. De vraag is alleen of dat in de loop van het proces ook zo blijft. Dit doet een beetje denken aan M&A-transactie waarbij op het laatste moment wordt beslist dat het geen aandelentransactie wordt maar een activa/passiva-transactie, hetgeen btw-technisch nogal verschil maakt.

Al met al vragen wij ons af of de tuchtrechter niet een te eenzijdig beeld heeft geschetst van de relevante factoren voor het bepalen wie de afnemer is van de prestatie. Voorts staat het voor ons niet vast dat de werkgever volgens de belastingrechter geen recht heeft op voorafrecht als deze zaak ook tot een btw-procedure komt.