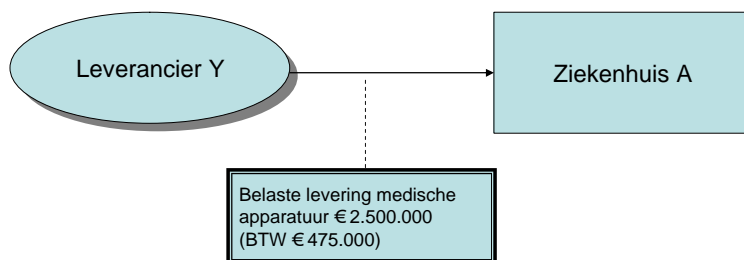


1. Leaseconstructies

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).

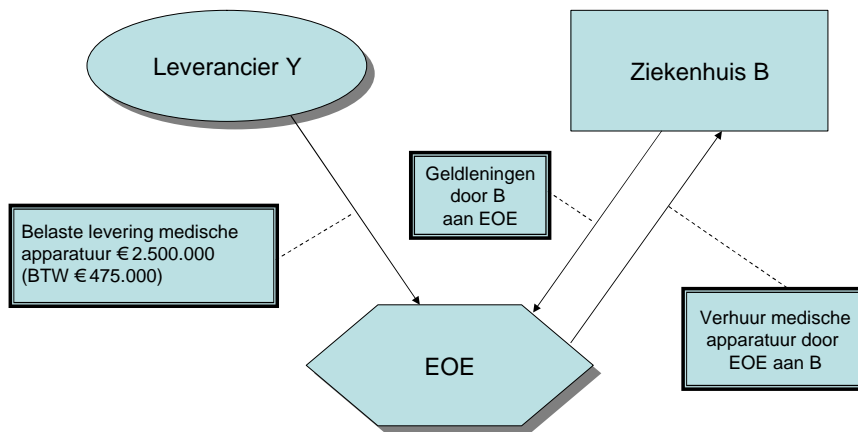
Schematisch weergegeven ziet deze transactie er als volgt uit:



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 ontwijkingsconstructie 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.

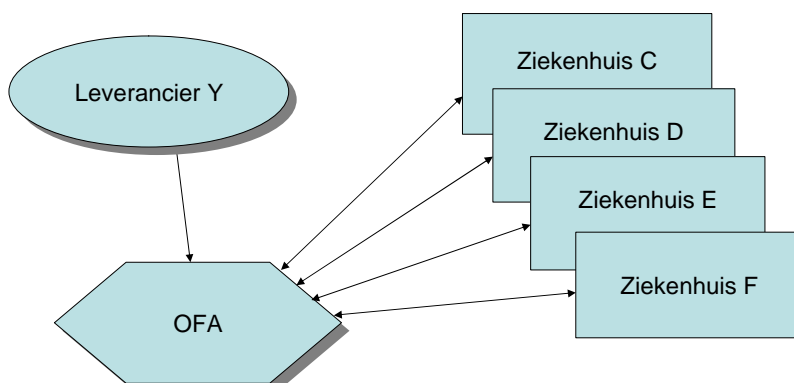
Schematisch weergegeven ziet deze opzet er als volgt uit:



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 verwerft de medische apparatuur en stelt deze vervolgens onmiddellijk ter beschikking aan C, D, E en F.

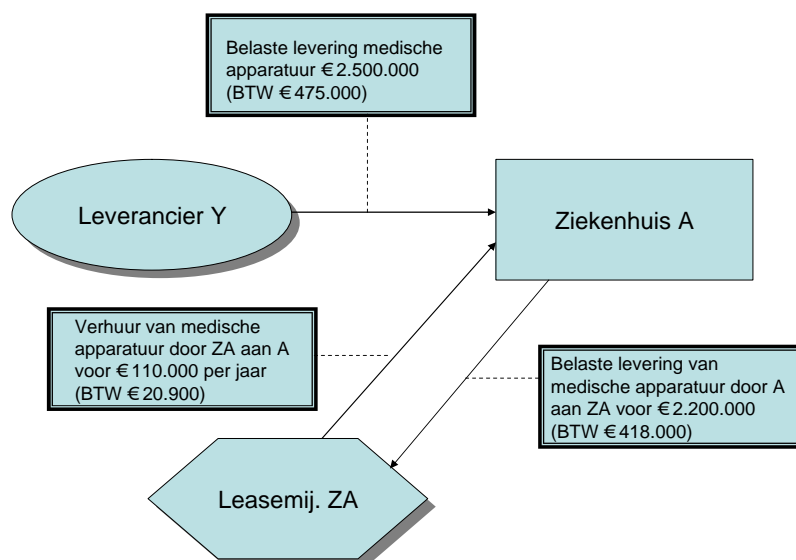


De voorwaarden waaronder deze constructie wordt opgezet, zijn vergelijkbaar met de bovenvermelde constructie onder *situatie II*. Slechts de afwikkeling verloopt anders. Gelet op het karakter van OFA (one-for-all) vindt na afloop van de herzieningstermijn geen fusie, vorming van een fiscale eenheid of 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: $4/5 \times \text{€} 475.00 = \text{€} 380.000$;
- 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: $4/5 \times \text{€} 47.500$ (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: $\text{€} 380.000 - \text{€} 38.000 = \text{€} 342.000$.

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.