

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
N. FENNELLY

van 13 april 2000 \*

1. Met deze prejudiciële verwijzing wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de omstandigheden waarin de Zesde BTW-richtlijn<sup>1</sup> de lidstaten verplicht of toestaat de BTW te herzien, die ten onrechte is gefactureerd over niet-verrichte handelingen. In wezen gaat het om de draagwijdte van het in het arrest Genius Holding<sup>2</sup> gestelde beginsel en in het bijzonder om de vraag of een incorrecte factuur te goeder trouw moet zijn opgesteld opdat de opsteller later om herziening kan verzoeken.

I — Juridisch en feitelijk kader

A — Rechtskader

2. Volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de belasting over de

toegevoegde waarde onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”. Volgens artikel 17, lid 2, sub a, mag de belastingplichtige de BTW aftrekken „welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten”. Volgens artikel 20 kunnen de lidstaten onder bepaalde voorwaarden de herziening toestaan van „de oorspronkelijk toegepaste aftrek” die een belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Artikel 21, betreffende de „tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen” bepaalt, voor zover hier relevant, in lid 1:

„De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd

1. In het binnenlands verkeer:

(...)

c) door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een

\* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 — Arrest van 13 december 1989 (C-342/87, Jurispr. blz. 4227).

factuur of een als zodanig dienst doend document.”

ties verricht, ofschoon hij geen ondernemer is en evenmin leveringen of andere prestaties verricht.”

3. In Duits recht maakt het Umsatzsteuergesetz 1991 (hierna: „UStG”) onderscheid tussen een onjuiste (zie § 14, lid 2, UStG) en een onrechtmatige vermelding van belasting (zie § 14, lid 3, UStG). Dit laatste geval is hier aan de orde. Deze bepalingen luiden als volgt:

4. Volgens § 190, lid 3, van de Umsatzsteuer-Richtlinien wordt, wanneer de inning van de ten onrechte vermelde belasting tot objectieve hardheid leidt, om billijkheidsredenen toegestaan dat de opsteller — in afwijking van de wetsbepalingen — de factuur met overeenkomstige toepassing van § 14, lid 2, UStG herziet. Daartoe bepaalt § 227 Abgabenordnung (hierna: „AO”):

„Wanneer de ondernemer op een factuur voor een levering of een andere ‚prestatie’ afzonderlijk een hoger belastingbedrag vermeldt dan hij krachtens de onderhavige wet over de omzet verschuldigd is, dan is hij ook het extra bedrag verschuldigd. Wanneer hij het belastingbedrag tegenover de ontvanger van de prestatie herziet, is § 17, lid 1, van overeenkomstige toepassing.”

„De belastingadministratie kan een belastingsschuld geheel of gedeeltelijk kwijtschelden wanneer inning van die belasting in een gegeven situatie onbillijk is (...)”

„Wie op een factuur een belastingbedrag afzonderlijk vermeldt, ofschoon hij niet gerechtigd is tot afzonderlijke vermelding van de belasting, is het vermelde bedrag verschuldigd. Hetzelfde geldt wanneer iemand een belastingbedrag afzonderlijk vermeldt op een ander document waarmee hij afrekenet als een ondernemer die presta-

#### B — *Feiten en hoofdeding*

5. Het hoofdeding betreft twee zaken die de verwijzende rechter heeft gevoegd.

6. Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, verzoekster en verzoekster in „Revision” in het hoofdgeding in de eerste zaak, (hierna: „Schmeink”) stuurde op 31 december 1991 een onderneming waarvan zij aandelen verwierf, een pro-formafactuur voor niet-verstrekke adviezen, waarop een BTW-bedrag van 529 370,80 DEM was vermeld. Naar blijkt, werd deze factuur een jaar later door deze vennootschap gebruikt in het kader van een verzoek om een fiscale investeringspremie. Na een bijzondere BTW-controle stelde het Finanzamt Borken (hierna: „eerste verweerder”) op 14 april 1993 de door Schmeink verschuldigde BTW overeenkomstig § 14, lid 3, UStG vast op het op de factuur afzonderlijk vermelde bedrag.

7. Vervolgens verzocht Schmeink de eerste verweerder krachtens § 227 AO om kwijtschelding van de BTW om billijkheidsredenen, doch dit verzoek werd afgewezen. Het Finanzgericht Munster wees haar beroep tegen deze afwijzing af. Zij stelde bij het Bundesfinanzhof „Revision” in met een beroep op een eerder arrest van het Bundesfinanzhof van 21 februari 1980 (hierna: „arrest 1980”) volgens hetwelk het voor de vaststelling van billijkheidsredenen in de zin van § 227 AO volstaat dat de opsteller van de factuur het gevaar van verminderde belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld.

8. Strobel, verzoeker en verzoeker in „Revision” in de tweede zaak, handelde in de relevante jaren 1992 en 1993 in kantoormachines (gegevensverwerking). Hij stuurde verschillende leasingondernemingen fictieve facturen voor nooit verrichte leveringen om verliezen te verhullen en betere resultaten van een van zijn dochtermaatschappijen voor te spiegelen. De leasingondernemingen betaalden de facturen en trokken de daarin vermelde BTW als voorbelasting af. Strobel onderwierp de betrokken bedragen aan BTW, doch kwam met de leasingondernemingen overeen de koopprijs in schijven terug te betalen. In 1994 gaf Strobel zichzelf vrijwillig aan bij het Openbaar ministerie en bij het Finanzamt Esslingen (hierna: „tweede verweerder”) voor onjuiste belastingaangiften. Krachtens § 14, lid 3, tweede zin, tweede variant, UStG werd het door Strobel aan BTW verschuldigde bedrag vastgesteld op de bedragen die op de facturen afzonderlijk waren vermeld, namelijk 519 346,36 DEM voor 1992 en 653 156,51 DEM voor 1993.

9. Op 24 augustus 1995 verzocht Strobel krachtens § 227 AO om kwijtschelding van de BTW om billijkheidsredenen. Dit verzoek werd door de tweede verweerder afgewezen. Daarop stelde Strobel beroep in bij het Finanzgericht Baden-Württemberg, doch het beroep werd afgewezen. Hij

stelde bij het Bundesfinanzhof „Revision” in op grond dat § 227 AO toepasselijk is aangezien hij de pro-formafacturen weliswaar niet had teruggekregen, doch het gevaar van verminderde belastinginkomsten tijdig had uitgeschakeld.

10. In hun beroepen stellen de twee verzoekers in wezen dat het voor kwijtschelding om billijkheidsredenen moet volstaan dat de opsteller van de betrokken facturen het gevaar van verminderde belastinginkomsten voor de fiscus heeft uitgeschakeld, doordat hij de door hem opgestelde facturen van de ontvanger van de factuur heeft teruggekregen, voordat de ontvanger er gebruik van heeft gemaakt voor aftrek van de voorbelasting, dan wel doordat hij de daarin vermelde BTW betaalt en er vervolgens voor zorgt dat de ontvanger van de facturen alle op basis van de pro-formafacturen ten onrechte afgetrokken voorbelasting aan de fiscus betaalt.

11. In zijn verwijzingsbeschikking wijst het Bundesfinanzhof erop dat volgens het arrest van 1980 kwijtschelding om billijkheidsredenen overeenkomstig § 227 AO mogelijk is, wanneer de opsteller van een onjuiste factuur deze ofwel vóór gebruik terug in handen krijgt ofwel het gevaar van verminderde belastinginkomsten door tijdige maatregelen, in het bijzonder door aangifte bij de bevoegde belastingdiensten, uitschakelt. Het Bundesgerichtshof heeft

evenwel in zijn arrest van 23 november 1995 op basis van artikel 20, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn en van het arrest Genius Holding verklaard dat het voor de kwijtschelding van een belastingschuld overeenkomstig § 14, lid 3, UStG volgens § 227 AO vereist is dat buiten de uitschakeling van het gevaar voor verminderde belastinginkomsten de opsteller van de factuur een „verschoonbare vergissing” moet hebben begaan.<sup>3</sup> In zijn verwijzingsbeschikking lijkt het Bundesfinanzhof op grond van zijn eigen rechtspraak geneigd een dergelijke voorwaarde af te wijzen. Aangezien de vergissingen van de twee verzoekers in deze zaken niet onopzettelijk waren, vraagt het zich af of het beginsel van de neutraliteit van de BTW verlangt dat de opsteller van een factuur zijn „goede trouw” bewijst om kwijtschelding te kunnen verkrijgen van een uit een factuur voortvloeiende belastingschuld, wanneer ieder gevaar voor verminderde belastinginkomsten is uitgeschakeld. Een dergelijke uitlegging stuit in Duitsland op constitutionele bezwaren omdat de nationale bepaling tot omzetting van artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn dicht staat bij een strafbepaling die de druk van de in facturen vermelde belastingbedragen legt op de opstellers, ook wanneer hun gedrag de belastingneutraliteit niet in gevaar brengt.

<sup>3</sup> — IX ZR 225/95, *Neue Juristische Wochenschrift* 1996, blz. 842. De zaak betrof een schadevordering tegen een in belastingrecht gespecialiseerde advocaat die uit nalatigheid geen klacht had ingediend tegen de vaststelling van BTW door het Finanzamt tegen zijn cliënt, die deze ten onrechte op een factuur had vermeld. In zijn arrest van 8 maart 1994 heeft het Finanzgericht Münster onder verwijzing naar het arrest Genius Holding verklaard dat herziening toegestaan is wanneer goede trouw is bewezen; zie 15 K 6635/91 U, *Entscheidungen der Finanzgerichte*, 1994, blz. 813.

12. Het Bundesfinanzhof heeft het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Zijn de lidstaten op grond van het gemeenschapsrecht verplicht de herziening van een ten onrechte gefactureerde belasting reeds in het kader van de procedure tot vaststelling van de belasting mogelijk te maken, of behoeven zij een herziening slechts in een daarop aansluitende procedure op billijkheidsgronden (om zogenoemde objectieve redenen) toe te staan?

2) Geldt voor de herziening van een ten onrechte gefactureerde belasting de dwingende voorwaarde, dat de opsteller van de factuur zijn goede trouw aantoot, of is herziening van de factuur ook in andere gevallen (en in voorkomend geval welke) geoorloofd?

3) Wanneer handelt de opsteller van een factuur te goeder trouw?”

### III — Opmerkingen

13. Alleen Schmeink, de Duitse regering en de Commissie hebben opmerkingen inge-

diend.<sup>4</sup> Blijkens deze opmerkingen doen de gestelde vragen twee verschillende problemen rijzen, namelijk in welke soort herzieningsprocedures moet worden voorzien en of de belastingplichtige die om kwijtschelding verzoekt zijn goede trouw moet bewijzen. Alleen wanneer het tweede punt bevestigend wordt beantwoord, moet het Hof onderzoeken wat voor goede trouw vereist is.

### IV — Analyse

#### A — De vereiste herzieningsprocedure

14. Volgens Schmeink, ondersteund door de Commissie, kan er niet mee worden volstaan dat de lidstaten de herziening van een ten onrechte vermelde BTW alleen toestaan in een „procedure op billijkheidsgronden” na vaststelling van de oorspronkelijke belastingschuld. Het neutraliteitsbeginsel, zoals het onder meer in de arresten Gibbs<sup>5</sup>, Molenheide e.a.<sup>6</sup>, wordt uitgelegd, verlangt dat iedere ten onrechte geïnde BTW kan worden herzien. Indien de

4 — Het Hof heeft krachtens artikel 104, lid 4, van zijn Reglement voor de procesvoering afgezien van de mondelinge behandeling.

5 — Arrest Hof van 24 oktober 1996 (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339, punt 28).

6 — Arrest van 18 december 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 42; hierna: „arrest Molenheide”).

nationale belastingdiensten een beoordelingsvrijheid in dat opzicht wordt gelaten, wordt de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in strijd met het arrest *Fantask e.a.*<sup>7</sup> onmogelijk of overdreven moeilijk gemaakt.

15. Volgens Duitsland hoeft de eerste vraag niet te worden beantwoord, daar de hoofdedingen beroepen betreffen tegen uitspraken van rechters in eerste aanleg die na de vaststelling van de belastingschuld van verzoekers de vorderingen krachtens § 227 AO hebben afgewezen. Subsidiair wordt gesteld dat de lidstaten volgens het neutraliteitsbeginsel alleen de herziening van ten onrechte geïnde BTW mogelijk hoeven te maken. Aangezien de Zesde richtlijn geen uitdrukkelijke procedure tot herziening bevat, zijn de lidstaten vrij de toepasselijke procedures vast te stellen.

16. Ik ben het er niet mee eens dat de eerste vraag niet hoeft te worden beantwoord. Weliswaar betreffen de beroepen van verzoekers in het hoofdeding de procedure op billijkheidsgronden krachtens § 227 AO na betaling van de belasting, doch uit de verwijzingsbeschikking blijkt duidelijk dat zulks het geval was, omdat er geen afzonderlijke herzieningsmogelijkheid krachtens § 14, lid 3, UStG is in gevallen waarin de betrokken BTW ten onrechte op de betrokken factuur is vermeld. Kennelijk zal het

verzoekers dus ten goede komen indien het gemeenschapsrecht verdergaande herzieningsmogelijkheden verlangt, in het bijzonder omdat het Bundesfinanzhof bereid lijkt § 227 AO ruimer uit te leggen. In elk geval staat het alleen aan het Bundesfinanzhof te beoordelen of de vragen die het Hof voorlegt, relevant zijn voor de beslechting van de voor het Bundesfinanzhof aanhangige zaak. Het Hof is in beginsel gehouden dergelijke vragen te beantwoorden tenzij de verlangde uitlegging van het gemeenschapsrecht kennelijk volledig irrelevant is voor de beslechting van de voor de nationale rechter aanhangige zaak.<sup>8</sup>

17. Derhalve moet worden onderzocht of de naar Duits recht geldende beperkte herzieningsmogelijkheid verenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Van belang is voor ogen te houden dat de Zesde richtlijn de communautaire BTW-stelsels in de lidstaten niet volledig harmoniseert. Integendeel,

„(...) uit de Zesde richtlijn in haar geheel volgt evenwel, dat daarin een uniforme grondslag wordt vastgesteld, die de neutraliteit van het systeem dient te waarborgen

7 — Arrest van 2 december 1997 (C-188/95, Jurispr. blz. I-6783).

8 — Zie, onder meer, arrest van 15 december 1995, *Bosman* (C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punten 59 en 61) laatstelijk bevestigd bij arrest van 13 januari 2000, *TK-Heimdienst* (C-254/98, Jurispr. blz. I-151, punt 13).

en, zoals blijkt uit de twaalfde overweging van haar considerans, de aftrekregelingen dient te harmoniseren ,voor zover hiervan invloed uitgaat op het werkelijke niveau van heffing'; ook moet zij bewerkstelligen, dat ,de berekening van het pro-rata voor de toepassing van de aftrek in alle lidstaten op overeenkomstige wijze [geschiedt]".<sup>9</sup>

18. Dat geldt in het bijzonder voor facturen. In zijn arrest *Jeunehomme* heeft het Hof bevestigd dat de lidstaten naast het in artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn voorgeschreven minimum aan inlichtingen nader kunnen bepalen welke inlichtingen moeten worden vermeld op de facturen, waaruit het recht op aftrek blijkt.<sup>10</sup> Derhalve wil ik mijn standpunt in de zaak *Molenheide* herhalen dat de lidstaten tegelijk „een ruime bevoegdheid om de bepalingen van het BTW-stelsel ten uitvoer te leggen” en „meer algemeen (...) de verantwoordelijkheid voor de toepassing van het gehele BTW-stelsel” hebben.<sup>11</sup> Tegen deze achtergrond moet worden onderzocht of de herzieningsmogelijkheden naar Duits recht passend zijn.

19. De Zesde richtlijn zegt niets nader over de herzieningsmogelijkheid. Derhalve moeten de lidstaten, zoals het Hof in het arrest *Genius Holding* uitdrukkelijk verklaarde,

in hun nationaal recht de mogelijkheid tot herziening van belastingschulden regelen die hun oorsprong vinden in opgestelde facturen.

20. Het zou evenwel onverenigbaar zijn met het beginsel van de belastingneutraliteit indien het nationaal recht geen herziening toestond. Ofschoon het Hof in het arrest *Molenheide* heeft bevestigd dat de lidstaten bij de uitoefening van hun bevoegdheid buiten het gebied van de Zesde richtlijn ervoor moeten zorgen dat de uit de richtlijn voortvloeiende rechten van de belastingplichtigen niet worden geschonden of het beroep daarop niet onevenredig moeilijk wordt, is het evenredigheidsbeginsel mijns inziens niet geschonden<sup>12</sup>, wanneer een lidstaat bij onterechte vermelding van BTW slechts de mogelijkheid biedt te herzien na vaststelling van het BTW-bedrag. Uit de uitdrukkelijke bepalingen van artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn dat ieder die de belasting over de toegevoegde waarde op een factuur vermeldt, deze ook verschuldigd is, volgt mijns inziens namelijk dat een lidstaat zich rechtmatig op het standpunt kan stellen dat een stelsel van latere terugbetaling een adequate bescherming biedt tegen het verlies van belastinginkomsten als gevolg van onjuiste of pro-forma facturen, in het bijzonder wanneer de overeenkomstige voorbelasting werd afgetrokken. Een stelsel van herziening met terugwerkende kracht kan ook afschrikkend werken tegen misbruik van facturen.

9 — Arrest *Molenheide*, punt 42.

10 — Arrest van 14 juli 1988 (123/87 en 330/87, *Jurispr.* blz. 4517; hierna: arrest „*Jeunehomme*”).

11 — Voormelde conclusie, punt 41.

12 — Zie met name punt 48.

B — *De voorwaarden voor herziening*

21. De hoofdvraag van het verzoek om een prejudiciële beslissing is eigenlijk of de goede trouw van de opsteller van de factuur naar gemeenschapsrecht een voorwaarde voor herziening is.
22. Wanneer een factuur niet tot aftrek heeft geleid en aan de opsteller ervan is teruggegeven, moet een verzoek om herziening aldus Schmeink krachtens het beginsel van de belastingneutraliteit worden toegewezen zonder dat goede trouw hoeft te worden bewezen. Het bewijs van goede trouw verlangen wanneer misbruik bij het indienen van aanvragen om aftrek uitgesloten is, is in strijd met het evenredigheidsbeginsel.
23. Volgens Duitsland kan herziening gelet op het beginsel van de belastingneutraliteit slechts worden toegestaan onder de in het arrest Genius Holding nauwkeurig gestelde voorwaarden, dat wil zeggen bij bewijs van goede trouw. Subsidiair wordt gesteld dat daarvan slechts sprake kan zijn bij een verschoonbare fout van de opsteller van de factuur, zoals een schrijffout, een rechtsdwaling of een soortgelijke fout.
24. Volgens de Commissie is het in strijd met het neutraliteitsbeginsel het verzoek om herziening van belastingplichtigen die niet te goeder trouw zijn, af te wijzen ook al is er geen enkel risico voor verminderde belastinginkomsten. Deze weigering benadeelt verzoekers tegenover andere belastingplichtigen die de BTW slechts verschuldigd zijn, wanneer zij een belastbare handeling hebben verricht. Het arrest Genius Holding dat op artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn is gebaseerd, betreft alleen gevallen waarin facturen per vergissing zijn opgesteld. Meer in het algemeen volgt zowel uit het feit dat een BTW-schuld krachtens artikel 2 afhangt van het bestaan van een belastbare handeling, als uit het neutraliteitsbeginsel dat geen BTW-schuld ontstaat wanneer geen handeling is verricht.
25. In de voor het Hof gemaakte opmerkingen is eensgezind gesteld dat de belastingplichtige om te kunnen herzien alle passende stappen moet hebben gezet om ervoor te zorgen dat geen voorbelasting werd afgetrokken. In het hoofdgeding kon Schmeink, voordat enige aftrek plaatsvond, de betrokken factuur terug in handen krijgen, terwijl Strobel de verschuldigde BTW betaalde en later om kwijtschelding verzocht via herziening. Mijns inziens is de opheffing van alle risico's voor verminderde belastinginkomsten voor de betrokken lidstaat de essentiële voorwaarde voor elk herzieningsverzoek.<sup>13</sup> Om uit te maken of een lidstaat mag eisen dat de opsteller ook

13 — Aangezien bij het opstellen van een onjuiste factuur het risico op verminderde belastingopbrengsten van te voren bestaat, ontslaat zoals een Duitse auteur treffend zegt, de goede trouw van de opsteller hem slechts van zijn schuld wanneer achteraf niet van een dergelijk verlies blijkt, zie Reiss, *Umsatzsteuer-Rundschau* 1999, 170, blz. 174.



zijn goede trouw aantoon, moet de rechtspraak inzake facturen worden onderzocht.

26. Het arrest Jeunehomme dat 17 maanden vóór het arrest in de zaak Genius Holding werd gewezen, betrof een beroep van een belastingplichtige die was opgekomen tegen de weigering aftrek toe te passen voor facturen van bepaalde leveranciers. Volgens de belastingdienst bevatten de relevante facturen onvoldoende inlichtingen. Deze zaak betrof dus het in de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk erkende recht op aftrek die volgens artikel 20, lid 1, sub a, wordt herzien „indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”. Het Hof verklaarde dat de lidstaten bevoegd zijn voor te schrijven wat op de factuur moet worden vermeld, „voor zover die (...) vermeldingen noodzakelijk zijn om de inning van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren”.<sup>14</sup> Kennelijk wilde het Hof ervoor zorgen dat de lidstaten een voldoende, doch niet onbegrensde marge hadden bij de toepassing van regels waarmee, zoals advocaat-generaal Gordon Slynn in zijn conclusie in de zaak Jeunehomme zei, wordt nagegaan of de belastingplichtige „het bestaan van de transactie” waarvoor aftrek wordt aangevraagd, kan bewijzen, namelijk ter verificatie of de betrokken leverancier de „BTW [daadwerkelijk] heeft aangegeven”.<sup>15</sup>

27. In de zaak Genius Holding rees de vraag over de herziening slechts indirect,

aangezien de zaak hoofdzakelijk een herziening van een aanvankelijk toegestane aftrek betrof. Herziening was vereist omdat Genius Holding de BTW had afgetrokken die bepaalde onderaannemers haar hadden gefactureerd, ofschoon deze onderaannemers krachtens de toentertijd toepasselijke Nederlandse BTW -regeling geen BTW konden aanrekenen.<sup>16</sup> Genius Holding, ondersteund door de Commissie, stelde dat, indien een belastingplichtige die facturen had betaald, de door zijn leveranciers daarin aangerekende BTW niet kon aftrekken, zulks in strijd met het neutraliteitsbeginsel dubbele belasting zou meebrengen. De lidstaten die opmerkingen maakten, verzochten om een enge uitlegging in die zin dat alleen de daadwerkelijk verschuldigde BTW kon worden afgetrokken, ofschoon het standpunt van Nederland „minder radicaal” was daar in het kader van de betrokken Nederlandse administratieve praktijk met het oog op de betaling van die BTW in eerste instantie de opsteller van de factuur werd aangesproken en „pas wanneer van die actie geen resultaat [was] te verwachten, [werd] onder bepaalde voorwaarden, bijvoorbeeld het ontbreken van de goede trouw bij de ontvanger van de factuur, ook bij deze laatste de afgetrokken belasting nageheven”.<sup>17</sup> Uit het rapport ter terechtzitting in die zaak blijkt evenwel niet of de leveranciers — in dit geval de onderaannemers — de in de facturen aan Genius Holding vermelde BTW daadwerkelijk hadden betaald, noch of Genius Holding de facturen met de betrokken BTW daadwerkelijk had betaald. Derhalve kan niet duidelijk worden vastgesteld of de leveranciers de BTW alleen per vergissing op de

14 — Punt 17.

15 — Zie Jurispr. blz. 4517, in het bijzonder blz. 4534.

16 — Overeenkomstig de zogeheten „verleggingsregeling” moesten zij de BTW-schuld voor door hen ten behoeve van de aannemer verrichte prestaties aan laatstgenoemde doorgeven, die ze in zijn eigen BTW-aangifte vermeldde en daarvoor tegelijk om aftrek kon verzoeken. Nederland was krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn gemachtigd deze regeling in te voeren.

17 — Zie punt 15 van de conclusie van advocaat-generaal Mischo (cursivering in het origineel).

factuur hadden vermeld dan wel of Genius Holding een afspraak had gemaakt met de leveranciers.<sup>18</sup>

28. In de zaak Genius Holding heeft het Hof artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn uitgelegd volgens hetwelk een belastingplichtige de BTW kan aftrekken „welke verschuldigd of voldaan is voor de door hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten” in die zin dat „er enkel recht op aftrek bestaat voor belasting die verschuldigd is — dat wil zeggen belasting ter zake van een aan de BTW onderworpen handeling — of die is voldaan voor zover zij verschuldigd was”.<sup>19</sup> Bijgevolg was het Hof van oordeel dat artikel 20, lid 1, sub a, de nationale belastingadministratie machtigt een aftrek te herzien „zelfs indien hij wel overeenstemt met het op een factuur of een als zodanig dienstdoend document vermelde belastingbedrag”.<sup>20</sup> Ter rechtvaardiging van deze uitlegging verklaarde het Hof dat het „de beste [is] wanneer het erom gaat belastingfraude tegen te gaan. Indien alle gefactureerde belasting kon worden afgetrokken, zou het immers gemakkelijker zijn om fraude te plegen”.<sup>21</sup>

29. In deze context is het Hof bij wijze van een obiter dictum namelijk ingegaan op het

18 — Volgens advocaat-generaal Mischo was zowel het een als het ander mogelijk; zie punt 17 van zijn conclusie. Het uitgangspunt van de Commissie in haar opmerkingen in de onderhavige zaak dat de zaak Genius Holding een gewone vergissing betrof, is weliswaar waarschijnlijk correct, doch wordt niet gestaafd door de feiten van die zaak zoals zij zijn gerelateerd in het rapport ter terechtzitting.

19 — Punt 13.

20 — Punt 16.

21 — Punt 17.

argument op basis van het neutraliteitsbeginsel. Genius Holding, de ontvanger van de betrokken facturen, ondersteund door de Commissie, stelde dat het in strijd was met dit beginsel haar recht op aftrek te beperken. In antwoord daarop verklaarde het Hof dat „het aan de lidstaten staat, in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de *opsteller* van de factuur te goeder trouw blijkt te zijn, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien”.<sup>22</sup> In die zaak was de vraag van de goede trouw mijns inziens evenwel kennelijk niet aan de orde. In de eerste plaats betrof die zaak een ontvanger van facturen en in de tweede plaats was volgens de Nederlandse administratieve praktijk waardoor de aan die zaak gegeven oplossing waarschijnlijk is ingegeven (zie punt 27 supra), het gebrek aan goede trouw bij de ontvanger van de factuur slechts een van de redenen op basis waarvan de afgetrokken BTW aan laatstgenoemde kon worden gefactureerd. Toch heeft het Hof duidelijk de goede trouw ter preventie van belastingfraude als een voorwaarde voor de herziening van een belastingsschuld beschouwd, hoewel het niet inging op de vraag van de juiste verhouding tussen deze eis en het beginsel van de belastingneutraliteit ingeval geen gevaar van fraude bestaat.

30. Alvorens die verhouding te onderzoeken is het dienstig te wijzen op de recentere rechtspraak waarin het Hof de rol van facturen en van als zodanig dienstdoende documenten heeft onderzocht. Mijns inziens staft deze rechtspraak het hierboven weergegeven standpunt (punt 25) dat

22 — Arrest Genius Holding, punt 18 (cursivering van mij).

de preventie van belastingfraude in het gemeenschapsrecht de hoofdbezorgdheid is wat de uitoefening betreft door de lidstaten van hun bevoegdheid hun nationale BTW-stelsels te beheren.

31. In de zaak Reisdorf werd het Hof gevraagd of een belastingplichtige kon worden vrijgesteld van de gebruikelijke verplichting het origineel van een factuur over te leggen, wanneer het recht op aftrek van voorbelasting voor de daarin vermelde BTW was uitgeoefend.<sup>23</sup> Het Hof verklaarde dat „de lidstaten (volgens de Zesde richtlijn) ook regels kunnen stellen voor de controle op de uitoefening van het recht op aftrek en met name voor de manier waarop de belastingplichtige het recht moet bewijzen”, hetgeen impliceert „de bevoegdheid om bij belastingcontroles de overlegging van het origineel van de factuur te verlangen, alsook de bevoegdheid om de belastingplichtige die niet meer in het bezit ervan is, met andere afdoende middelen te laten bewijzen, dat de handeling waarop het verzoek om aftrek betrekking heeft, daadwerkelijk heeft plaatsgevonden”.<sup>24</sup> Kennelijk wilde het Hof zoals in het arrest Jeunehomme ervoor zorgen dat de lidstaten belastingfraude kunnen bestrijden door aftrek alleen toe te staan ingeval de belastingplichtige daadwerkelijk het bestaan van de transactie kan bewijzen.

32. Het fundamentele belang van de bestrijding van belastingfraude blijkt ook

23 — Arrest van 5 december 1996 (C-85/95, Jurispr. blz. I-6257).

24 — Ibidem, punt 29, dat verwijst naar de punten 26 en 27 van mijn conclusie in die zaak.

uit de zaak Langhorst.<sup>25</sup> Deze zaak betrof creditnota's die ten behoeve van een landbouwer, Langhorst, waren opgesteld door veehandelaren, en die werden geacht dienst te doen als factuur. Op die creditnota's werd per vergissing een hogere BTW vermeld dan die welke Langhorst daadwerkelijk moest betalen. Onder verwijzing naar artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn en naar de doelstelling van preventie van fraude, verklaarde het Hof dat Langhorst aangezien hij geen bezwaar had gemaakt tegen de vermelding van de BTW op de creditnota's, kon worden geacht deze te hebben opgesteld zodat hij de daarop verschuldigde BTW verschuldigd was.<sup>26</sup>

33. Het door het Hof aan fraudepreventie gehechte belang blijkt ook duidelijk uit het arrest *Grandes sources d'eaux minérales françaises*<sup>27</sup>, waarin verzoeker tot bewijs van zijn recht op teruggaaf van de BTW slechts een duplicaat van een factuur had kunnen voorleggen daar het origineel wegens omstandigheden buiten zijn wil zoek was geraakt.<sup>28</sup> Ofschoon het Hof ervan overtuigd was dat de eis originele facturen over te leggen strookt „met het in de zesde overweging van de considerans genoemde algemene oogmerk van de Achtste richtlijn ‚bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking’ te

25 — Arrest Hof van 17 september 1997 (C-141/96, Jurispr. blz. I-5073).

26 — Zie onder meer punt 28.

27 — Arrest van 11 juni 1998 (C-361/96, Jurispr. blz. I-3495).

28 — Het beroep in die zaak was ingesteld door een Frans onderdaan en betrof een Duitse BTW die was betaald in het kader van een met een Duitse leverancier gesloten overeenkomst. Dit beroep werd ingesteld overeenkomstig de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde van niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna: „Achtste richtlijn”) waarvan artikel 3, sub a, uitdrukkelijk bepaalt dat de „originele facturen” of invoerdocumenten worden bijgevoegd.

bestrijden” en met name te voorkomen dat facturen „voor andere verzoeken om teruggaaf” nogmaals worden gebruikt, was het Hof toch van oordeel dat artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn „niet aldus [kan] worden uitgelegd dat het uitsluit dat een lidstaat een verzoek om teruggaaf kan inwilligen in het bijzondere geval waarin de transactie naar aanleiding waarvan om teruggaaf wordt verzocht, zonder twijfel plaats heeft gehad, de factuur of het invoerdocument buiten de schuld van de belastingplichtige is zoekgeraakt en vaststaat dat er, gelet op de omstandigheden, geen risico van verdere verzoeken om teruggaaf bestaat”.<sup>29</sup> Onder verwijzing naar het evenredigheidsbeginsel merkte het Hof op dat „de uitsluiting van die mogelijkheid (...) in dit geval niet noodzakelijk [is] om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen”.<sup>30</sup>

op een beginsel dat moet worden toegepast, wanneer zulks relevant is voor de regels van gemeenschapsrecht en in het bijzonder voor het communautaire BTW-stelsel. Indien vaststaat dat de factuur te goeder trouw is opgesteld, wordt het neutraliteitsbeginsel dus kennelijk geschonden, wanneer de belastingplichtige geen gebruik kan maken van een recht op herziening, hoewel er geen verminderde belastingopbrengsten of risico daarvan is. Mijns inziens verlangt het gemeenschapsrecht in die omstandigheden dat de lidstaten de herziening van BTW-aangiften waarin onjuiste facturen worden vermeld, naar nationaal recht toestaan. Ik denk dat die uitlegging aan de basis ligt van het dictum in het arrest Genius Holding. Ik ben het evenwel met de Commissie eens dat in de lijn van dat beginsel ook moet kunnen worden herzien, wanneer de opsteller ondanks een oorspronkelijke onverschoonbare vergissing of kwade trouw bij de opstelling van de factuur alles heeft gedaan om verlies van belastinginkomsten te voorkomen.<sup>31</sup>

34. Welke betekenis het Hof in het arrest Genius Holding aan de eis van de goede trouw heeft willen geven, is niet duidelijk, omdat de betrokken BTW blijkens het dossier in die zaak alleen per vergissing door de opsteller aan Genius Holding was gefactureerd. Gelet op de latere rechtspraak waarin de preventie van belastingfraude of van de bedrieglijke opstelling van verzoeken om aftrek van de BTW de hoofdbekommernis is, is het mijns inziens waarschijnlijk dat het Hof met de verwijzing naar de goede trouw in het arrest Genius Holding niet meer wilde dan zich te baseren

35. Artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn krachtens hetwelk de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is door ieder die de belasting op een factuur vermeldt, doet niet af aan deze uitlegging. Zoals de Commissie stelt, belet het gemeenschapsrecht de lidstaten niet de maatregelen te nemen die zij nodig achten, zoals strafrechtelijke of administratieve boetes, zodat geen onjuiste of pro-forma facturen worden opgesteld of pogingen daartoe

29 — Punten 28 en 29.

30 — Punt 30.

31 — Dat thans slechts enkele lidstaten ook bij kwade trouw herziening toestaan, doet niet af aan de uitlegging van de verplichtingen die voortvloeien uit de Zesde richtlijn die zelfstandig moet worden uitgelegd.

worden ondernomen. Evenmin belet het gemeenschapsrecht mijns inziens de lidstaten de last om te bewijzen dat er geen risico is voor de belastinginkomsten, op de belastingplichtige te leggen. A fortiori is zulks het geval wanneer er oorspronkelijk geen goede trouw was.

36. Indien het Hof deze uitlegging aanvaardt, hoeft het het begrip „goede trouw” in het kader van de communautaire BTW-regeling niet te definiëren. Nu dit begrip in de nationale rechtsordes sterk uiteenlopend wordt opgevat en de Zesde richtlijn daaromtrent geen uitdrukkelijke bepaling bevat, moet het mijns inziens aan de gemeenschapswetgever worden gelaten een gemeenschapsrechtelijke definitie van het begrip „goede trouw”<sup>32</sup> te ontwikkelen, indien hij zulks wenselijk acht. Indien het Hof deze aanbeveling evenwel niet volgt, ondersteunt mijns inziens noch het arrest Genius Holding noch de latere rechtspraak inzake facturen de opvatting dat voor de lidstaten de gemeenschapsrechtelijke ver-

plichting geldt herziening slechts toe te staan in gevallen waarin goede trouw wordt aangetoond. In het relevante gedeelte van zijn beslissing in het arrest Genius Holding verklaarde het Hof dat het „aan de lidstaten staat, de mogelijkheid op te nemen in hun nationale recht om, wanneer de opsteller van de factuur te goeder trouw blijkt te zijn, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien”.<sup>33</sup> Een gewone uitlegging hiervan brengt niet tot de conclusie dat het Hof de lidstaten rigoureuze vereisten wil opleggen. In het bijzonder steunt het mijns inziens niet het standpunt dat de lidstaten in het kader van hun eigen BTW-stelsel *geen* herziening van de belastingschuld zouden mogen toestaan, die voortvloeit uit BTW-aangiften op basis van onjuiste of fictieve facturen. Evenmin zijn er goede beleidsmatige redenen om de lidstaten een dergelijke verplichting op te leggen.

37. Ik ben mij ervan bewust dat advocaat-generaal Léger in zijn conclusie in de zaak Langhorst het in het bijzonder aan het arrest Genius Holding ten grondslag liggende beginsel aldus heeft uitgelegd dat „de opsteller van een factuur waarop een onverschuldigde belasting staat vermeld (...) deze belasting in beginsel [moet] betalen, behalve wanneer hij kan bewijzen dat het bedrag zonder frauduleus oogmerk werd vermeld”.<sup>34</sup> Anders dan in de onder-

32 — Alleen in het Belgische, het Oostenrijkse, het Duitse en het Portugese recht alsook in het recht van het Verenigd Koninkrijk blijkt de vraag te zijn gerezen wat onder „goede trouw” in het kader van de BTW moet worden verstaan. In Duits recht bijvoorbeeld zou de in punt 11 en de daarbij horende voetnoot 3 hierboven genoemde rechtspraak verlangen dat het om een verschoonbare vergissing gaat, wat niet het geval zou zijn bij grove nalatigheid of naïviteit van de opsteller. Het recht van het Verenigd Koninkrijk blijkt het recht om een creditnota af te geven ter verbetering van een eerdere onjuiste factuur impliciet te baseren op het bestaan van „een daadwerkelijke vergissing of te hoge prijs”; zie *British Machinery Co Ltd/Customs and Excise Commissioners* (1977) VATTR 187. Het Portugese BTW-stelsel gaat evenwel uit van het vermoeden van goede trouw van de opsteller terwijl ten bewijze van kwade trouw het voornemen van de opsteller de staat te bedriegen is vereist; zie artikel 19, lid 3, van de CIVA (BTW-wetboek). Dezelfde opvatting geldt in Oostenrijk waar volgens een in BTW gespecialiseerde rechtsgeleerde herziening mogelijk is, zodra de kwade trouw geen belasting-fraude tot doel had; zie Ruppe, *Umsatzsteuergesetz 1994 — Kommentar*, 1999, blz. 918.

33 — *Ibidem*, punt 18 (cursivering van mij).

34 — Punt 60.

havige zaak rees in die zaak evenwel geen probleem van herziening. Deze passage begrijp ik niet aldus dat zij fraude buiten het BTW-stelsel betrof. Mijns inziens belet het daarin vermelde beginsel de lidstaten niet om bij de toepassing van hun nationaal BTW-stelsel een herziening ook toe te staan wanneer er geen goede trouw is, mits de belastinginkomsten niet worden bedreigd.

38. Met deze uitlegging van de Zesde richtlijn hoeft de derde vraag van het Bundesfinanzhof niet te worden onderzocht. Derhalve ben ik van mening dat de herziening van fictieve of onjuiste facturen niet van willekeur mag afhangen, doch steeds werkelijk mogelijk moet zijn, voor zover de belastingplichtige die ze heeft opgesteld, bewijst dat er geen verlies van belastinginkomsten zal zijn.

#### IV — Conclusie

39. Mitsdien stel ik het Hof voor de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Het gemeenschapsrecht verlangt niet dat het nationaal recht de herziening van een ten onrechte op een factuur vermelde belasting mogelijk maakt in het kader van een procedure waarin de oorspronkelijke belastingschuld van een belastingplichtige die onjuiste of fictieve facturen heeft opgesteld, wordt vastgesteld, wanneer deze belastingschuldige later daadwerkelijk om herziening van het daarbij geïnde bedrag kan verlangen en deze herziening, wanneer is voldaan aan de gestelde voorwaarden, niet afhangt van de willekeur van de overheid.

- 2) Het gemeenschapsrecht verlangt bij verzoeken om herziening van de BTW die onjuist of fictief op facturen wordt vermeld, alleen dat de opsteller van de betrokken factuur ten genoegen van de bevoegde nationale belastingdienst kan aantonen dat er geen verlies van belastinginkomsten zal zijn. Het gemeenschapsrecht verbiedt dat de nationale BTW-wet die verzoeken afhankelijk stelt van de bijkomende voorwaarde van goede trouw van de opsteller op het tijdstip van de opstelling van de factuur.”