

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, zittingsplaats Arnhem

Gevoegde zaken: ARN 25/2379-25/2380 OB

Datum: 15 oktober 2025

GRONDEN VAN HOGER BEROEP van

Belanghebbenden: Stichting A (Stg. A) en
Stichting B (Stg. B)

RSIN: Stg. A:

Stg. B:

Adres: zowel voor Stg. A als voor Stg. B:

[STRAAT]
[WOONPLAATS]

Gemachtigde: mr. R.P. Kaarsemaker
TAXetera
Barbarossastraat 81
6522 DK Nijmegen

tegen: de uitspraken van Rechtbank Gelderland,
locatie Arnhem van:

(Stg. A): 3 september 2025, nummer 23/6059, en

(Stg. B): 10 september 2025, nummer 23/6062

in beroep tegen afge-
wezen bezwaar van: de inspecteur van de Belastingdienst

Edelgrootachtbaar College,

Dit stuk is als volgt opgebouwd:

Inhoud

1. Inleiding
2. Grieven over uitspraken van de rechtbank
3. Het geschil: drie onderdelen plus één
4. Feiten
5. Juridisch kader
6. Verzoek prejudiciële vraag aan EU Hof van Justitie
7. Standpunten van belanghebbenden met motivatie
8. Proceskosten
9. Standpunten en conclusies samengevat

1. Inleiding

Dit geschil leggen belanghebbenden u ter integrale herbeoordeling voor. Het geschil ziet op de vraag of de bepalingen in de algemene voorwaarden van belanghebbenden en de werkwijze sinds 1 juli 2022 leiden tot een lagere marge en daarmee tot een lagere grondslag voor de heffing van omzetbelasting. Centrale vraag is of voor de berekening van de winstmarge¹ bij belanghebbenden de door hen bepaalde en betaalde aankoopprijs in aanmerking kan worden genomen voor de van particulieren aangekochte en door dezen aan belanghebbenden geleverde, gebruikte goederen. De aan die particulieren verschuldigde aankoopprijs voor de geleverde goederen is voldaan door die te verrekenen met van diezelfde particulieren (te) ontvangen schenkingen.

Op het standpunt van belanghebbenden dat het vorenstaande het geval is (reden waarom bezwaar is gemaakt tegen de op aangifte voldane omzetbelasting alsof dat *niet* het geval zou zijn) heeft de inspecteur in eerste aanleg gereageerd met een drietal standpunten of verweren. Deze leidden in beroep tot drie geschilpunten. Rechtbank Gelderland, zittingsplaats Arnhem, heeft het geschil evenwel anders geduid, althans anders verwoord: hij heeft het opgevat als een door belanghebbenden gedaan beroep op opgewekt vertrouwen. De rechtbank doet enkele onjuiste en/of onvolledige feitelijke vaststellingen en heeft daarnaast, ongesubstantieerd, feiten aangevuld zonder belanghebbenden en de inspecteur in de gelegenheid te stellen daarop te reageren.

In de volgende onderdelen geven belanghebbenden uiting aan hun grieven over de uitspraak van de rechtbank en motiveren waarom het geschil (de geschillen) integraal moet(en) worden herbeoordeeld door uw Hof.

¹ Winstmarge als bedoeld in artikel 28b Wet op de omzetbelasting 1968, eerste lid.

2. Grieven over uitspraken van de rechtbank

De rechtbank oordeelt (punt 10 van beide uitspraken):

'De rechtbank is van oordeel dat geen sprake is van een door belanghebbenden betaalde inkoop prijs voor de door de inbrenger ingebrachte goederen.'

De uitspraak laat onbeantwoord wat de rechtbank beslist over de afzonderlijke rechtsfiguren van aankoop, schenking en verrekening in deze specifieke casus: vindt de rechtbank wel of niet dat er sprake is van (civielrechtelijke) aankoop en schenking? Is er wel of geen sprake van (civielrechtelijke) betaling van de aankoop prijzen voor de aan belanghebbenden geleverde gebruikte goederen door middel van verrekening?

Daarnaast maakt de rechtbank niet duidelijk welk toetsingskader hij hanteert, anders dan een verwijzing naar de notitie van de staatssecretaris² (hierna: 'de Notitie'), aan de hand waarvan de rechtbank een (niet door belanghebbenden gedaan) beroep op het vertrouwensbeginsel beoordeelt.

De gronden van het beroep in eerste aanleg baseren zich op het juridische toetsingskader. Dat kader bestaat uit wet- en regelgeving, uitleg van de wet en jurisprudentie, een en ander zoals uitgebreid gememoreerd in de conclusie van repliek door belanghebbenden en in dit stuk herhaald (en aangevuld) in onderdeel 5.

De rechtbank stelt beperkt feiten vast in de punten 1, 2 en 3 van de uitspraken en vult deze in punt 13 aan door deze te verweven in zijn beoordeling van het geschil. De rechtbank laat diverse in beroep gestelde feiten buiten beschouwing.

In punt 13 gaat de rechtbank haar boekje te buiten door uit eigen beweging, incorrect, feiten aan te vullen (zie punt 4.11 verderop) die door belanghebbenden noch door de inspecteur in het geding zijn gebracht en waarop partijen geen gelegenheid is geboden om zich daarover uit te laten.

Ten slotte rondt de rechtbank zijn beoordeling af met de volgende opmerking in punt 14 van beide uitspraken:

'Dientengevolge kan in het midden blijven of sprake is van een levering in de zin van de margeregeling, zoals opgenomen in artikel 28b, eerste lid, van de Wet OB 1968.'

Uit deze opmerking maken belanghebbenden op dat de rechtbank aan de essentie van het geschil voorbij gaat of miskent wat de essentie van het geschil is: de vraag is niet of er sprake is geweest van een levering (dat is een feit) in het kader van de margeregeling, maar welke titel daaraan ten grondslag ligt en of de tegenpres-

² Notitie diverse BTW-tariefonderwerpen, 14 juni 2000, nr. WV2000/415.

tatie voor die levering is voldaan. De rechtbank memoreert in punt 9 van beide uitspraken dat tussen partijen niet in geschil is dat belanghebbenden wederverkoper zijn in de zin van de margeregeling. Dat impliceert dat aan belanghebbenden goederen worden geleverd door particulieren. De btw-richtlijn definieert het leveringsbegrip in artikel 14 als volgt:

'Als 'levering van goederen' wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.'

Door dit alles is het geschil de facto niet behandeld door de rechtbank, reden waarom het geschil ter integrale (her)beoordeling aan uw Hof is voorgelegd, met een aanvulling op het geschil dat voortvloeit uit het dictum van de uitspraken.

Tenslotte nog een omissie in de uitspraken van de rechtbank. In punt 19 refereert de rechtbank aan de door belanghebbenden op aangiften afgedragen omzetbelasting: bedoeld zal zijn op aangifte *voldane* omzetbelasting.

3. Het geschil: drie onderdelen plus één

- 3.1 In geschil is het antwoord op de vraag of voor toepassing van de margeregeling de door belanghebbenden vastgestelde aankoopprijs voor gebruikte goederen, welke van particulieren ('brengers') op basis van de algemene voorwaarden worden aangekocht, het correcte bedrag is dat moet worden aangemerkt als zijnde voldaan ter zake van de levering van gebruikte goederen aan belanghebbende(n) als wederverkoper(s), door een persoon als bedoeld in artikel 28b lid 2 Wet OB.
- 3.2 Belanghebbenden beantwoorden bovenstaande vraag bevestigend en de inspecteur ontkennend. Zijn ontkennende antwoord baseert de inspecteur op drie standpunten zoals opgenomen in het verweerschrift in beroep:
 - 3.2.1 Primair: er is geen sprake van een koopovereenkomst [tussen brengers van gebruikte goederen en belanghebbenden].
 - 3.2.2 Subsidiair: de inkoopprijs moet op nihil worden gesteld omdat de vergoeding nihil is of omdat sprake is van een samenstel van rechtshandelingen.
 - 3.2.3 Meer subsidiair: er is sprake van misbruik van recht.
- 3.3 Belanghebbenden betwisten en weerleggen elk van de drie door de inspecteur aangevoerde gronden, concluderen tot vernietiging van de gedane uitspraken op bezwaar, tot vernietiging van de uitspraken van de rechtbank en tot veroordeling van de inspecteur om de teveel van belanghebbenden geheven omzetbelasting terug te betalen door de in bezwaar en beroep vermelde aankoopbedragen in mindering te brengen op de winstmarge en daarmee de heffingsgrondslagen te verminderen.

Plus één geschil:

De rechtbank heeft de facto het geschil tussen de partijen niet beoordeeld en heeft daarbij onjuiste en/of onvolledige feiten (vast)gesteld, heeft partijen niet in de gelegenheid gesteld om zich daarover uit te laten en heeft een onjuist toetsingskader gehanteerd. Om die reden concluderen belanghebbenden tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank en dat het oorspronkelijke geschil integraal opnieuw moet worden beoordeeld door uw Hof.

Belanghebbenden hechten er aan om te benadrukken dat zij in eerste aanleg geen beroep hebben gedaan op enig door de Notitie van de staatssecretaris gewekt vertrouwen. Het memoreren van een enkele opmerking uit de Notitie is gedaan ter illustratie: dat er *volgens de staatssecretaris* vanuit de systematiek van de Wet OB en de btw-richtlijn weinig bezwaar kan bestaan tegen het creëren van een aankoop prijs voor gebruikte goederen door kringloopwinkels, ook al zou dat 'enigszins gekunsteld' aandoen.

Meer niet.

Het staat een rechter vrij om een geschil (ook) te toetsen aan het vertrouwensbeginsel (i.e. ambtshalve aanvulling van rechtsgronden), maar dat maakt niet dat expliciet voorgelegde geschilpunten geen behandeling zouden behoeven. Ter vermindering van enig misverstand wijzen belanghebbenden u erop dat zij geen standpunten prijsgeven of prijs hebben gegeven.

Gelet op het vorenstaande is tevens in geschil het oordeel van de rechtbank dat er in casu geen sprake zou zijn van 'daadwerkelijk' voldoen van de koopsom van van brengers aangekochte, gebruikte goederen.

4. Feiten

De in de uitspraken van de rechtbank vermelde feiten in de punten 1, 2 en 3 zijn correct: die feiten zijn als hier herhaald en ingelast te beschouwen.

Voor een uitgebreide weergave en substantiëring van de overige relevante feiten verwijzen belanghebbenden u naar de bespreking van de feiten zoals opgenomen in punt 3 en 4 van de conclusie van repliek in de beroepsprocedure en de verwijzingen aldaar: belanghebbenden verzoeken u om ook die als hier herhaald en ingelast te beschouwen. Daaruit blijken de volgende feiten:

- 4.1 De algemene voorwaarden zijn door belanghebbenden op wettelijk voorgeschreven wijze bekendgemaakt, reden waarom de bepalingen daarin leiden tot obligatoire rechtsbetrekkingen tussen belanghebbenden en particulieren die hun gebruikte goederen aan belanghebbenden aanbieden. Voorafgaand het onderzoek ter zitting is dit door de rechtbank impliciet bekrachtigd (**Productie E03**); tijdens het onderzoek ter zitting is dit niet in discussie geweest.

- 4.2 Op basis van de algemene voorwaarden komen overeenkomsten van koop en verkoop tot stand tussen belanghebbenden en de hiervoor bedoelde particulieren.
- 4.3 Op basis van de algemene voorwaarden in combinatie met de door belanghebbenden separaat vastgestelde inkooprijlijsten en de aangeboden goederen komen *specifieke* prestaties tot stand tussen belanghebbenden en de hiervoor bedoelde particulieren.
- 4.4 Brengers zijn zich bewust, althans dat kunnen zij zijn, dat zij een schenking komen doen aan belanghebbenden, dat er sprake is van een aanbod en aanvaarding, totstandkoming van koopovereenkomsten tegen reële aankooprijzen, van schenking en van verrekening.
- 4.5 De inkooprijzen, zoals opgenomen in de door belanghebbenden opgestelde inkooprijlijsten van gebruikte goederen, vormen de reële tegenwaarde van die gebruikte goederen omdat deze zijn gebaseerd op de marktprijzen van dergelijke gebruikte goederen, gecorrigeerd voor een uitvalpercentage.
- 4.6 Op basis van de algemene voorwaarden komen schenkingovereenkomsten tot stand tussen belanghebbenden en de hiervoor bedoelde particulieren, tot dezelfde bedragen als de aankoopbedragen als hiervoor bedoeld.
- 4.7 Op basis van de algemene voorwaarden zijn de door belanghebbenden verschuldigde aankoopbedragen direct opeisbaar en zijn de door de betreffende particulieren verschuldigde schenkingbedragen direct opeisbaar.
- 4.8 Op basis van de algemene voorwaarden *voldoen* belanghebbenden de door hen verschuldigde aankoopbedragen aan de betreffende particulieren door deze te verrekenen, op de voet van artikel 6:127 BW, met opeisbare schenkingen van de betreffende particulieren. Verrekening is naast een civielrechtelijk betalingsbegrip, ook een voor de heffing van omzetbelasting erkend betalingsbegrip³
- 4.9 Er is een *rechtstreeks verband* tussen de door de particulieren geleverde, gebruikte goederen aan belanghebbenden, de door belanghebbenden bepaalde aankooprijzen en de betaling daarvan door verrekening met de ontvangen schenkingen.
- 4.10 De aankoop van de gebruikte goederen en de ontvangen schenkingen vertegenwoordigen de werkelijke, objectieve waarde van die goederen waardoor sprake is van reële transacties; dit geldt voor zowel de aankoop als voor de schenking.

³ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 14 december 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:4559, punt 4.16 en verwijzingen aldaar: '*Betaling in de zin van artikel 29, lid 2, Wet OB 1968 kan ook door verrekening plaatsvinden.*'

Commentaar op feiten zoals opgenomen in de uitspraken:

Ter zitting zijn er door de rechtbank enkele vragen gesteld over de feiten en de wijze waarop in de dagelijkse praktijk wordt gewerkt door belanghebbenden. Hetgeen door de rechtbank in de uitspraken is opgenomen (in punt 13) wordt deels herkend door belanghebbenden en deels niet:

Dat er geen of nagenoeg geen contante of digitale geldbetalingen aan particulieren worden gedaan voor inkoop van gebruikte goederen is correct. Kwitanties voor gedane schenkingen komen wel voor, zij het sporadisch. Dit kan te maken hebben met het gegeven dat de gemiddelde waarde per schenking laag is.

Inkooprijlijsten worden (inderdaad) op verzoek verstrekt.

Dat er in voorkomende gevallen af kan worden geweken van de [inkoop]afspraken zoals geregeld in de algemene voorwaarden is in de beroepsprocedure niet onderbouwd (daar heeft de rechtbank ook niet naar geïnformeerd). De vraag is of dat relevant is, en zo ja, hoe dat gedaan zou moeten worden: zoals bij alles dat zich in het handelsverkeer voordoet zijn partijen vrij om contractueel andere afspraken te maken als ze dat willen.

Betwisting van feiten zoals vermeld in de uitspraken:

4.11 In punt 13 van de uitspraak is het volgende te lezen:

'(...) Het is in het maatschappelijk en economisch verkeer immers niet vanzelfsprekend dan wel gebruikelijk dat bij het brengen van goederen bij een kringloopwinkel algemene voorwaarden van toepassing zouden zijn. (...).'

Deze opmerking komt op het conto van de rechtbank: het is een aanvulling van feiten welke door de inspecteur noch belanghebbenden in het geding zijn gebracht en de rechtbank heeft partijen ook niet in de gelegenheid gesteld om op er op te reageren.⁴ Dit is in strijd met procesrecht, maar wringt des te meer omdat de rechtbank zijn oordeel mede hierop baseert.

Als de rechtbank belanghebbenden in de gelegenheid zou hebben gesteld om daarop te reageren, dan zouden belanghebbenden de rechtbank verwezen hebben naar het feit dat zij gecertificeerd lid zijn van de branchevereniging 'Kringloop Nederland'.⁵ Als gecertificeerd lid voldoen belanghebbenden aan de eisen zoals opgenomen in het 'Kader Keurmerk Kringloop Neder-

⁴ Raad van State, afd. bestuursrechtspraak, 25 januari 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BL1494. Het facultatief ambtshalve aanvullen van de feiten als bedoeld in artikel 8:69 lid 3 AWB (omvang geschil) gaat niet zo ver dat de rechter feiten aan de uitspraak ten grondslag kan leggen waar de partijen zich in de procedure niet over hebben kunnen uitlaten.

⁵ <https://www.kringloopnederland.nl/home>

land[®], onderdeel waarvan is het hebben van algemeen werkende en bekendgemaakte innamevoorwaarden en verkoopvoorwaarden.⁶

Maar, naast het feit dat deze bewering van de rechtbank onjuist is, is deze ook nog eens niet relevant: in casu *zijn* de algemene voorwaarden op voorgeschreven wijze bekendgemaakt en zijn daardoor - ipso facto - van toepassing.

4.12 In punt 14 van de uitspraak is verder het volgende te lezen:

'(...) Dit oordeel wordt bevestigd door de verklaring ter zitting van de gemachtigde om zo min mogelijk ruchtbaarheid aan de in de algemene voorwaarden omschreven werkwijze te geven en om zo min mogelijk voor de ingebrachte goederen te betalen. (...)' [onderstreping RK]

Het eerste deel van het citaat is geparafraseerd door de rechtbank: ter zitting heeft gemachtigde verteld dat er weinig ruchtbaarheid aan de in de algemene voorwaarden omschreven werkwijze is gegeven omdat het een vertrek is van de tot dan gevolgde handelwijze en het voor belanghebbenden van cruciaal belang was en is dat die nieuwe handelwijze geen verstoring van haar bedrijfsprocessen veroorzaakt. Belanghebbenden zijn er vanuit gegaan dat met het verstrijken van tijd de nieuwe voorwaarden en werkwijze organisch ingebed zullen raken en geadopteerd door alle betrokkenen.

Het tweede deel van het citaat is onjuist: gemachtigde heeft ter zitting niet gezegd of gesteld dat het niet aan de spreekwoordelijke grote klok hangen van de nieuwe algemene voorwaarden en werkwijze gedaan is om 'zo min mogelijk voor de ingebrachte goederen te betalen'.

5. Juridisch kader

5.1 Punt 51 van de preambule bij de btw-richtlijn luidt als volgt:

'Er dient een communautaire belastingregeling te worden vastgesteld die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiekiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, en die erop gericht is dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen te vermijden.'

5.2 Artikel 28b lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968 luidt als volgt:

'Ingeval een wederverkoper gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiekiteiten levert, wordt, in afwijking van artikel 8, eerste lid, de belasting berekend over de winstmarge. De winstmarge is het verschil tussen de vergoeding en hetgeen ter zake van de levering

⁶ <https://www.kringloopnederland.nl/keurmerk>

van een dergelijk goed aan de wederverkoper door hem is of moet worden voldaan.'

5.3 Artikel 28d lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968 luidt als volgt:

*'In bij ministeriële regeling aan te wijzen gevallen wordt, in afwijking in zoverre van de artikelen 28b en 28c, ter zake van leveringen van goederen waarop een zelfde tarief wordt toegepast, de belasting berekend over de winstmarge per tijdvak van aangifte. Deze winstmarge is het verschil tussen de som van de vergoedingen ter zake van die leveringen in dat tijdvak en de som van hetgeen in dat tijdvak door de wederverkoper is of moet worden voldaan ter zake van in artikel 28b, tweede lid, en 28c, eerste lid, bedoelde leveringen of invoer van dergelijke goederen.'*⁷

5.4 Het HvJ EU verklaart voor recht (punt 2) in zijn arrest Halifax⁸ dat voor vaststelling van misbruik van recht aan een objectieve en aan een subjectieve eis moet zijn voldaan:

'(...) Om te kunnen vaststellen dat sprake is van misbruik, is ten eerste vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.' [onderstreping RK]

5.5 Het HvJ EU memoreert in het arrest Halifax (punt 73) dat ondernemers fiscale keuzevrijheid hebben:

'Verder blijkt uit de rechtspraak dat een ondernemer zich bij zijn keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen kan laten leiden door een reeks van factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het BTW-stelsel (zie met name arrest BLP Group, reeds aangehaald, punt 22, en arrest van 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 33). Wanneer de belastingplichtige kan kiezen tussen twee transacties, verplicht de Zesde richtlijn hem niet de transactie te kiezen waarvoor de hoogste BTW is verschuldigd. Zoals de advocaat-generaal in punt 85 van zijn conclusie heeft opgemerkt, heeft de belastingplichtige integendeel het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingsschuld beperkt blijft.'

⁷ Nota bene dat uit artikel 4c van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 voortvloeit dat alle gebruikte goederen die belanghebbenden wederverkopen maken dat de globalisatieregeling van toepassing is.

⁸ HvJ 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121

- 5.6 In zijn arrest inzake Parts Service Srl⁹ beschrijft het HvJ (punt 58) hoe getoetst moet worden of sprake is van misbruik van recht:

'Ter beoordeling of deze handelingen als misbruik kunnen worden beschouwd, moet de nationale rechter allereerst nagaan of het beoogde resultaat een belastingvoordeel is waarvan de toekenning in strijd zou zijn met een of meerdere doelen van de Zesde richtlijn, en vervolgens of dit het wezenlijke doel van de gekozen contractuele oplossing was (zie punt 42 van onderhavig arrest).' [onderstreping RK]

- 5.7 In zijn arrest Card Protection Plan ('CPP')¹⁰ bepaalt het HvJ EU in punt 29 zijn fundamentele principe dat rechtshandelingen normaliter als onderscheiden en zelfstandig moeten worden beschouwd:

'Dienaangaande is het, gelet op de tweeledige omstandigheid, dat ingevolge artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn elke dienstverrichting normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat de dienstverrichting waarbij economisch gesproken één dienst wordt verleend, niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald teneinde de functionaliteit van het BTW-stelsel niet aan te tasten, van belang vast te stellen, wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn teneinde te bepalen of de belastingplichtige de consument, beschouwd als een modale consument, meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofddiensten dan wel één enkele dienst verleent.'

- 5.8 Meest recent bekrachtigt het HvJ EU¹¹ dit uitgangspunt door te bepalen, zoals de Hoge Raad¹² het verwoordt:

'(...) dat voor de heffing van BTW als regel geldt dat contractuele bepalingen in beginsel de economische en commerciële realiteit van de handelingen weergeven, zodat de toepasselijke contractuele bepalingen een in aanmerking te nemen factor vormen om te bepalen welke belastbare handelingen tussen de contracterende partijen zijn verricht.'

- 5.9 Voorts is het zo dat uit het in voetnoot 12 aangehaalde arrest (punt 5.2.7) volgt dat de contractuele bepalingen leidend zijn voor de heffing van omzetbelasting als partijen uitvoering hebben gegeven aan de contractuele bepalingen, tenzij sprake is van schijnhandelingen of fraude.

- 5.10 Gebaseerd op jurisprudentie van het HvJ EU¹³ beschrijft de Hoge Raad wanneer sprake is van zuiver kunstmatige constructies:

⁹ HvJ EU 21 februari 2008, C-425/06 (Parts Service Srl), ECLI:EU:C:2008:108.

¹⁰ HvJ EU 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), ECLI:EU:C:1999:93.

¹¹ HvJ EU 28 februari 2023, C-695/20 (Fenix International Ltd.), ECLI:EU:C:2023:127.

¹² HR 17 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:707, punt 5.2.5.

¹³ HR 17 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:707, punt 5.2.5, tweede alinea.

'(...) Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt ook dat het beginsel van het verbod van misbruik ertoe leidt dat voor de heffing van omzetbelasting de in contractuele bepalingen neergelegde gevolgen niet worden verbonden aan zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en waarvan het wezenlijke doel enkel bestaat in het verkrijgen van een belastingvoordeel.³ In het geval misbruik van recht wordt vastgesteld, moeten de in het kader daarvan verrichte transacties worden geherdefinieerd, en wel zodanig dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen.⁴'

- 5.11 Tenslotte is het nog relevant om te wijzen op het feit dat algemene voorwaarden al snel van toepassing zijn. In dat kader zij verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 2 juni 2023, ECLI:NL:HR:2023:835, waarin de informatieplicht ten aanzien van algemene voorwaarden op de voet van artikel 6:230a BW en de Dienstenrichtlijn tot een minimum wordt beperkt: de enkele plaatsing van de algemene voorwaarden op de website is voor verbindendheid reeds toereikend.

Aanvulling op juridisch kader na uitspraken van de rechtbank

- 5.12 De hiervoor aangehaalde Notitie van de staatssecretaris en het kennisgroepstandpunt¹⁴, zoals door de rechtbank gememoreerd in punt 15 van de uitspraken, behoren *niet* tot het juridisch (toetsings)kader. Kennisgroepstandpunten kunnen voor de rechter relevant worden als een belanghebbende zich beroept op daarin vervat begunstigend beleid; verder dan dat strekken dit soort stukken niet.

In eerste aanleg hebben belanghebbenden verwezen naar de Notitie en het in voetnoot 14 vermelde kennisgroepstandpunt om (te proberen) duidelijk te maken dat er een discrepantie zit tussen de Notitie, waarin de staatssecretaris stelt dat vrijheid van een particulier om een schenking te doen relevant is, en het kennisgroepstandpunt, waaruit volgt dat dat niet zo is. De rechtbank merkt op dat het kennisgroepstandpunt ziet op de kwalificatie van een schenking voor de (heffing van) inkomstenbelasting.

De vraag kan gesteld worden of de door de rechtbank aangehaalde bewustheid zijdens de donateur in het voorbeeld van de casus in het kennisgroepstandpunt relevant is voor de heffing van omzetbelasting: omzetbelasting is een objectieve heffing en inkomstenbelasting is een subjectieve heffing.

6. Verzoek prejudiciële vraag aan EU Hof van Justitie

In zijn uitspraken stelt de rechtbank de vraag centraal of er sprake van is dat belanghebbenden de door hen aan particulieren verschuldigde aankoopbedragen

¹⁴ 12 september 2024, www.kennisgroepen.belastingdienst.nl, regelingnummer: KG:202:2024:31.

voor gebruikte goederen 'daadwerkelijk' heeft voldaan. Die vraag staat zozeer centraal in de uitspraken dat niet eens wordt toegekomen aan bespreking van de basis: het vaststellen dat sprake is van aankoop tegen bepaalde prijzen, van levering, van schenking en vervolgens van verrekening om daarna te toetsen aan het relevante kader.

De grieven van belanghebbenden over deze insteek door de rechtbank zijn in onderdeel 2 hierboven vermeld. Bij het ordenen van de gedachten over de uitspraken drong de vraag zich op of de toetsingsnorm 'daadwerkelijk' voldoen van facturen wel een toepasselijke toetsingsnorm is in deze situatie.

Dit zesde onderdeel van de gronden van het hoger beroep eindigt met het verzoek aan uw Hof om een prejudiciële vraag aan het EU Hof van Justitie te stellen. Hierna zet dit stuk uiteen waarom dat van belang kan zijn:

6.1 Factuur en 'daadwerkelijke' betaling in de btw-systematiek

De systematiek van de btw-richtlijn is gebaseerd op het factuurstelsel: het moment waarop een factuur wordt uitgereikt is het moment waarop de verschuldigdheid van omzetbelasting ontstaat en is tegelijkertijd ook het moment waarop het recht op teruggaaf van (voor)belasting voor de afnemende btw-ondernemer ontstaat. Deze synchroniciteit garandeert btw-neutraliteit voor btw-ondernemers. Om het systeem sluitend te houden in situaties waarbij er betalingsdiscrepanties zijn is er een regeling die een correctie inhoudt voor situaties waarin de factuur niet of niet volledig wordt betaald. Die regelingen zijn terug te vinden in bijvoorbeeld artikel 29 lid 2 en lid 7 en artikel 29a van de Wet OB. Situaties van niet- of niet volledige betaling van vergoedingen zijn aldus gereguleerd dat bij beide betrokken btw-ondernemers een navenante, per saldo elkaar opheffende, correctie plaatsvindt in de heffing.

Hoewel de btw-richtlijn en de Wet OB nauwkeurig de factuurvereisten bepalen (bijvoorbeeld artikel 35a Wet OB) oordeelt het EU Hof van Justitie dat onvolkomenheden in facturen niet hoeven te leiden tot verlies van het recht op aftrek van voorbelasting.¹⁵ Wanneer er geen sprake is van daadwerkelijke betaling of gedeeltelijke betaling van de vergoeding, dan treft de wettelijke regeling zoals hierboven gemeoreerd doel.

Nota bene dat het vorenstaande (in gecomprimeerde vorm) de relatie reguleert tussen btw-ondernemers - tussen partijen in de productieketen - zolang de te leveren zaak of de te verrichten dienst de (eind)consument nog niet heeft bereikt. Dit alles houdt het btw-stelsel neutraal; het vormt het spreekwoordelijke kloppende systeem-hart van het btw-stelsel en wordt strikt gehandhaafd door het EU Hof van Justitie. Er zijn diverse situaties waarin daarover vragen worden voor-

¹⁵ Zie ondermeer HvJ EU 15 september 2016, nr. C-516/14 (Barlis) en HvJ EU 15 september 2016, nr. C-518/14 (Senatex).

gelegd aan het EU Hof van Justitie. De bottom-line is dat de neutraliteit overeind blijft.¹⁶

De btw-richtlijn en de daarop gebaseerde jurisprudentie van het EU Hof van Justitie is minder 'streng' wanneer het relaties betreft tussen btw-ondernemers en (eind)consumenten, particulieren of niet-btw-ondernemers. Wanneer als het ware buiten de kring van btw-ondernemers wordt gekomen, zoals in casu.

Een goed voorbeeld hiervan zijn de procedures die leidden tot de uitspraak van het EU Hof van Justitie van 8 december 2022, nr. C-378/21 (P GmbH), waarin uitreiking van facturen aan particuliere (eind)consumenten met een abusievelijk te hoog btw bedrag niet in de weg stond aan het recht op teruggaaf van teveel op aangifte voldane omzetbelasting terwijl de uitgereikte bonnen niet waren gecorrigeerd. Geparafraseerd achtte het EU Hof van Justitie het risico op een inbreuk op de btw-neutraliteit verwaarloosbaar, reden waarom hij het neutraliteitsbeginsel liet prevaleren.

Wanneer het relaties tussen btw-ondernemers en (eind)consumenten betreft dan lijkt het EU Hof van Justitie dus enige ruimte te laten als dat in het belang is van, of geen afbreuk doet aan het heffingssysteem en doelen van de btw-richtlijn.

6.2 'daadwerkelijk' betalen of voldoen

Door de uitspraken en argumentatie van de rechtbank ontstaat de vraag of de toetsingsnorm 'daadwerkelijke' betaling of 'daadwerkelijk' voldoen, zoals door de rechtbank gehanteerd, in de relatie tussen een btw-ondernemer en (eind)consumenten in gevallen als de onderhavige wel een juiste toetsingsnorm is.

Belanghebbenden zijn en blijven van mening dat in casu er wel sprake is van 'daadwerkelijke' voldoening van de verschuldigde aankooprijzen voor van particulieren aangekochte gebruikte goederen, maar voor het geval uw Hof van oordeel zou zijn dat dat niet zo is, dan menen belanghebbenden dat in casu niet getoetst moet worden aan de norm 'daadwerkelijke' betaling of voldoening.

Belanghebbenden menen dat het begrip 'voldaan' in artikel 28b, eerste lid Wet OB anders, althans ruimer, moet worden uitgelegd dan de rechtbank voorstaat en stellen uw Hof de vraag of de rechtbank hiermee de btw-richtlijn niet op een onjuiste manier heeft geïnterpreteerd.

6.3 Prejudiciële vraag

Belanghebbenden verzoeken uw Hof om - als het noodzakelijk is voor uw uitspraak in deze kwestie(s) - op de voet van artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, de hierboven opgeworpen vraag voor te leggen

¹⁶ Zie ondermeer HvJ EU 18 december 2014, nr. C-131/13 (Italmoda) en HvJ EU 21 maart 2018, nr. C-533/16 (Volkswagen AG).

aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. Belanghebbenden doen daarvoor de volgende suggestie:

*'Kwalificeert, gelet op alle feiten en omstandigheden van dit geval, gezien tegen de achtergrond van de doelstellingen en de systematiek van de btw-richtlijn (zoals de neutraliteit van heffing, het voorkomen van verstoring van de mededinging en het gestelde in punt 51 van de preambule) de btw-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat het verrekenen van een (te) ontvangen schenking van een particulier met de aan diezelfde particulier verschuldigde aankoopprijs voor aangekochte gebruikte goederen, tegen een objectief vastgestelde realistische waarde, als 'het-geen' terzake van de levering van een dergelijk goed aan de wederverkoper door hem is of moet worden' voldaan?*¹⁷

7. Standpunten van belanghebbenden met motivatie

Hierna worden achtereenvolgens de standpunten van belanghebbenden vermeld met de motivatie waarom het door de inspecteur gevoerde verweer geen steun vindt in het recht. De uitspraken van de rechtbank hebben in essentie het geschil *niet* geadresseerd, reden waarom de uitspraken van de rechtbank niet in stand kunnen blijven. In de bespreking van de standpunten van belanghebbenden ligt tevens besloten de inhoudelijke argumentatie waarom de uitspraken van de rechtbank niet in stand kunnen blijven.

Primair: geen koopovereenkomst

- 7.1 De inspecteur heeft gesteld dat er geen sprake is van een [aan]koopovereenkomst [tussen bringers en belanghebbenden], reden waarom de marge volgens hem terecht op 100% is gesteld. Voor zover de inspecteur zijn stelling baseert op feiten, zijn die betwist en weerlegd. Nu belanghebbenden dit gesubstantieerd hebben gedaan ligt het vervolgens op de weg van de inspecteur om diens primaire stelling feitelijk te staven, bij gebreke waarvan diens stelling dat er geen sprake is van [aan]koopovereenkomsten dient te worden afgewezen.
- 7.2 Belanghebbende vat het betoog van de inspecteur op als een feitelijke aan gelegenheid. De inspecteur heeft niet gesteld dat sprake is van schijnhandelingen en tevens heeft de inspecteur niet gesteld dat sprake is van fraude. Overigens laat de inspecteur op dit punt na te stellen dat er eventueel sprake zou zijn van herdefiniëring van rechtshandelingen. Zonder een duidelijk standpunt van de inspecteur kunnen belanghebbenden thans niet nader reageren, anders dan reeds verwerkt in dit stuk.
- 7.3 Voor de duidelijkheid zij evenwel gesteld dat *als* de inspecteur met zijn primaire standpunt een spreekwoordelijke sprong naar de herdefiniëring van rechtshandelingen maakt, hij in de eerste plaats verzuimt om dat te stellen

¹⁷ Voldaan, als bedoeld in artikel 28b, eerste lid, Wet OB.

en vervolgens om aan te tonen (HvJ EU: 'doen blijken') dat sprake is van misbruik (quod non¹⁸: zie de bespreking van het meer subsidiaire standpunt van de inspecteur hierna bij punt 6.10 en verder).

- 7.4 Het primaire standpunt van de inspecteur ontbeert feitelijke grond en is overigens niet, althans onvoldoende gemotiveerd en is niet gesubstantieerd.

Subsidiair: inkoopprijs is nihil of niet voldaan

- 7.5 In zijn subsidiaire standpunt stelt de inspecteur eerst ten onrechte dat uit de algemene voorwaarden volgt dat de inkoopprijs 'naar nihil wordt teruggebracht'. Verwezen zij naar punt 4.4 in de conclusie van repliek in beroep. Ook stelt de inspecteur zonder daar argumenten of substantiëring voor aan te dragen dat de inkoop(prijs) en de schenking onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden. Zelfs als daarvan wel sprake zou zijn (quod non, zie punt 4.5 in de conclusie van repliek in beroep), verzuimt de inspecteur om te motiveren en onderbouwen waarom inkoop(prijs) en schenking te samen leiden tot een inkoopprijs van nihil.
- 7.6 Punt 4.5 in de conclusie van repliek in beroep bespreekt de stelling van de inspecteur dat er sprake zou zijn van een samenstel van rechtshandelingen, althans voor zover het enige feitelijke beweringen bevat. De inspecteur verzuimt om enig door hem gesteld feit te substantiëren en zijn standpunt van een dragende motivering te voorzien.
- 7.7 Volgens het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) is sprake van een samenstel van rechtshandelingen voor de heffing van omzetbelasting (btw) wanneer meerdere rechtshandelingen of prestaties zodanig met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele economische transactie vormen die niet op kunstmatige wijze in verschillende handelingen wordt gesplitst om fiscale voordelen te behalen. De handelingen mogen niet kunstmatig worden opgesplitst om een belastingvoordeel te behalen. Dit houdt in dat er geen sprake mag zijn van een kunstmatige constructie die tot doel heeft de belastingdruk te verlagen.
- 7.8 Zoals door belanghebbenden gesteld, gemotiveerd en gesubstantieerd is sprake van reële, tegen over elkaar staande verbintenissen met elk hun eigen economische en commerciële betekenis. Het door de inspecteur betrokken standpunt als zouden deze verschillende verbintenissen objectief gezien één enkele economische transactie zijn, ontbeert feitelijke en juridische grond. De inspecteur laat voorts na om te motiveren waarom geen

¹⁸ Zie in dit kader het arrest van de Hoge Raad van 17 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:707 en tevens Taxlive-nl/ Vakstudie Nieuws Vandaag van 17 mei 2024 waaruit blijkt dat geen herkwalificatie van rechtshandelingen mogelijk is bij afwezigheid van misbruik van recht.

sprake zou zijn van afzonderlijke verbintenissen met elk hun eigen economische en commerciële betekenis.

- 7.9 Reden waarom het standpunt van de inspecteur dat een marge van 100% (van de verkoopprijs van gebruikte goederen) correct is, geen steun vindt in het recht en afgewezen dient te worden.

Meer subsidiair: misbruik van recht

- 7.10 Zoals hierboven in punt 5.6 gememoreerd kan pas sprake zijn van misbruik van recht wanneer wordt voldaan aan een objectieve eis en aan een subjectieve eis.

De objectieve eis

- 7.11 De objectieve eis in het onderhavige geval ziet op de vraag of de onderwerpelijke handelingen 'in weerwil van de formele toepassing' van de Wet OB en de btw-richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend.
- 7.12 In casu betekent dat concreet dat op de inspecteur de bewijslast rust om te stellen en te motiveren dat door de inkoop van gebruikte goederen van brengers en het betalen van de koopsom via verrekening met de ontvangen schenking, belanghebbenden een belastingvoordeel zou toekomen dat strijdt met de doelen van de btw-richtlijn.
- 7.13 Punt 5.1 hiervoor memoreert dat de margeregeling juist in het leven is geroepen om dubbele heffing en verstoring van de mededinging te vermijden. In casu is er sprake van dat er in gebruikte goederen nog een btw-component schuilt waar zonder de handelwijze van belanghebbenden bij wederverkoop opnieuw btw over geheven wordt, hetgeen strijdt met de doelen, beginselen en systematiek van de btw-richtlijn.
- 7.14 Zoals in uit de Notitie van de Staatssecretaris blijkt kan er vanuit het oogpunt van de systematiek van btw-heffing weinig bezwaar bestaan tegen het genereren van een inkoopprijs voor inkoop van gebruikte goederen door belanghebbenden van particulieren in het kader van de margeregeling.
- 7.15 De inspecteur stelt in punt 6.6¹⁹ van het verweerschrift in beroep dat belanghebbende(n) een beroep op de visie van de Staatssecretaris niet kan baten omdat de 'vrijwilligheid' ten aanzien van de schenking zijdens de bringer ontbreekt. Echter, zonder motivatie - die ontbreekt - valt niet in te zien waarom die beweerdelijke (zie ook punt 4.5.2 van de conclusie van repliek in beroep) afwezigheid van vrijheid afbreuk zou doen aan de realiteit van de

¹⁹ In het verweerschrift in beroep komt punt 6.6 twee maal voor. Dit punt refereert aan de eerste alinea onder het tussenkopje 'Ten overvloede'.

schenking. Op dit punt laten de inspecteur en de Staatssecretaris na motivatie en onderbouwing te geven.

- 7.16 De handelwijze van belanghebbenden leidt, in tegenstelling tot wat de inspecteur meent, juist tot voorkoming van (dubbele) heffing van omzetbelasting over goederen waar de facto nog btw op drukt. Niet valt in te zien hoe in het onderhavige geval aan de objectieve eis zou worden voldaan.
- 7.17 De bewijslast om aan te tonen dat wordt voldaan aan de objectieve eis rust op de inspecteur.

De subjectieve eis

- 7.18 Zoals uit punt 5.6 hierboven in combinatie met het feit dat niet aan de objectieve eis wordt voldaan blijkt, komt de rechter ten principale niet toe aan de toets of aan de subjectieve eis wordt voldaan. Voor het geval de rechtbank van mening is dat wel aan de objectieve eis zou zijn voldaan, is het relevant te concluderen dat in casu niet aan de subjectieve eis wordt voldaan:
- 7.19 De subjectieve eis is in dit geval dat uit een geheel van objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen, de bewijslast waarvoor op de inspecteur rust. Hiervan is geen sprake wanneer er voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen.
- 7.20 Ten aanzien van de feiten van dit geval herhalen belanghebbenden dat de inspecteur onvoldoende gesteld, althans onvoldoende gemotiveerd en gesubstantieerd gesteld heeft dat hier sprake zou zijn van een geheel van objectieve factoren waaruit zou blijken dat het wezenlijke doel het verkrijgen van een belastingvoordeel is zijdens belanghebbenden.
- 7.21 Hetgeen is gesteld door de inspecteur (zie punt 4.7 in de conclusie van repleik in beroep), is door belanghebbenden gemotiveerd betwist en weerlegd. Daarnaast negeert de inspecteur het belang dat brengers hebben bij het op verzoek ontvangen van een kwitantie voor gedane schenkingen, welke voor hen een reëel financieel belang vertegenwoordigt in de vorm van aftrekbaarheid van de gedane schenking van hun belastbaar inkomen.
- 7.22 Voor de betrokken economische activiteiten (inkoop van gebruikte goederen van brengers en schenking door brengers) is een andere verklaring gegeven door belanghebbenden, reden waarom in casu er geen sprake is van een geheel van objectieve factoren waaruit blijkt dat het wezenlijke doel van de transacties het verkrijgen van een belastingvoordeel is.
- 7.23 De bewijslast om te doen blijken dat hiervan wel sprake is rust op de inspecteur, die daar om bovenstaande redenen niet in slaagt.

7.24 Er wordt noch voldaan aan de objectieve eis, noch aan de subjectieve eis, reden waarom in casu geen sprake is van misbruik van recht.

8. Proceskosten

Belanghebbenden verzoeken het gerechtshof om de inspecteur te veroordelen in de kosten van deze procedure op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht.

Belanghebbenden verzoeken het gerechtshof om de inspecteur te gelasten het door haar betaalde griffierecht te vergoeden.

9. Standpunten en conclusies samengevat

- 9.1 Belanghebbenden stellen zich primair op het standpunt dat door verrekening van (te) ontvangen schenkingen van particulieren met de aan diezelfde particulieren verschuldigde aankoopbedragen voor gebruikte goederen die door die particulieren aan belanghebbenden zijn geleverd kwalificeren als de voldoening van aankoopbedragen welke in mindering komen op de winstmarge en mitsdien op de grondslag voor heffing van omzetbelasting.
- 9.2 Secundair stellen belanghebbenden zich op het standpunt dat de inspecteur niet slaagt in diens stelling dat er geen inkoopprijs is voldaan of dat deze nihil is.
- 9.3 Meer secundair stelt belanghebbenden zich op het standpunt dat er geen sprake is van misbruik van recht.
- 9.4 Op ieder onderdeel concluderen belanghebbenden dat de uitspraken op bezwaar van de inspecteur en de uitspraken van de rechtbank vernietigd moeten worden, dat de heffingsgrondslagen bij belanghebbenden verminderd moeten worden met de in bezwaar en beroep vermelde inkoopbedragen en dat de inspecteur wordt veroordeeld om de teveel geheven omzetbelasting, zoals berekend in bezwaar en beroep, terug te betalen, te vermeerderen met belastingrente en invorderingsrente op de voet van artikel 28c van de Invorderingswet 1990.

mr. R.P. (Rudolf) Kaarsemaker