

Zaak C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

tegen

Weald Leasing Ltd

[verzoek van de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) om een prejudiciële beslissing]

„Zesde btw-richtlijn – Begrip misbruik – Leasetransacties door groep van ondernemingen met oog op spreiding van betaling van niet-aftrekbare btw”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Zesde richtlijn – Handelingen die misbruik opleveren – Begrip*

(Richtlijn 77/388 van de Raad)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Zesde richtlijn – Handelingen die misbruik opleveren*

(Richtlijn 77/388 van de Raad)

1. Wanneer een onderneming ervoor kiest bedrijfsmiddelen te leasen in plaats van deze bedrijfsmiddelen rechtstreeks te verwerven, leidt dit niet tot een belastingvoordeel dat wordt toegekend in strijd met het doel dat door de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, en van de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn in nationaal recht wordt nagestreefd, op voorwaarde dat de contractvoorwaarden inzake deze leasetransacties, in het bijzonder die met betrekking tot de vaststelling van de leasevergoeding, overeenstemmen met normale marktvoorwaarden en de betrokkenheid van een derde intermediair bij die transacties niet ertoe leidt dat de toepassing van die bepalingen wordt verhinderd, hetgeen de nationale rechter moet nagaan.

In dit verband is niet van belang dat deze onderneming in de context van haar normale handelstransacties geen leaseactiviteiten uitoefent. De vaststelling van misbruik vloeit immers niet voort uit de aard van de handelstransacties die de verrichter van de betrokken handelingen gewoonlijk verricht, maar uit het voorwerp, de doelstelling en de gevolgen van die handelingen.

(cf. punten 44-45, dictum 1)

2. Indien bepaalde contractvoorwaarden inzake leasetransacties waarvoor een onderneming heeft gekozen, en/of de tussenkomst van een derde intermediair in deze transacties misbruik opleveren, moeten deze transacties zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld die zou hebben bestaan zonder de elementen van deze contractvoorwaarden die misbruik opleveren, en/of zonder de tussenkomst van deze derde. In deze context mag de herdefinitie niet verder gaan

dan noodzakelijk is om de juiste heffing van belasting over de toegevoegde waarde te verzekeren en om fraude te voorkomen.

(cf. punten 52-53, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

22 december 2010 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Begrip misbruik – Leasetransacties door groep van ondernemingen met oog op spreiding van betaling van niet-aftrekbare btw”

In zaak C-103/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 24 februari 2009, ingekomen bij het Hof op 13 maart 2009, in de procedure

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

tegen

Weald Leasing Ltd,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), E. Juhász en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 3 juni 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- Weald Leasing Ltd, vertegenwoordigd door M. Conlon, QC, en N. Shaw, barrister, geïnstreerd door S. Walsh, solicitor,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Ossowski als gemachtigde, bijgestaan door M. Hall, barrister,
- Ierland, vertegenwoordigd door D. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door A. Aston, SC,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door G. Kanellopoulos, S. Trekli en M. Tassopoulou

als gemachtigden,

– de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door F. Arena, avvocato dello Stato,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 oktober 2010,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van het begrip „misbruik” in de zin van de arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, Jurispr. blz. I?1609), 21 februari 2008, Part Service (C?425/06, Jurispr. blz. I?897), en 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin (C?162/07, Jurispr. blz. I?4019).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”) en Weald Leasing Ltd (hierna: „Weald Leasing”) inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die deze onderneming is opgelegd over bepaalde leasetransacties die zij heeft verricht.

Toepasselijke bepalingen

Regeling van de Unie

3 Artikel 2, punt 1, van de 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”), bepaalt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt in de uit artikel 28 septies daarvan voortvloeiende versie:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de [btw] welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten”.

5 Artikel 27 van de Zesde richtlijn luidt:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium

van het eindverbruik.

2. De lidstaat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, brengt de Commissie daarvan op de hoogte en verschaft haar alle nodige beoordelingsgegevens.

3. De Commissie stelt de andere lidstaten binnen een maand daarvan in kennis.

4. Het besluit van de Raad wordt geacht te zijn genomen indien noch de Commissie, noch een lidstaat binnen twee maanden nadat de lidstaten overeenkomstig lid 3 in kennis zijn gesteld, om behandeling van de zaak door de Raad heeft verzocht.

5. De lidstaten die op 1 januari 1977 bijzondere maatregelen als bedoeld in lid 1 toepasten, mogen deze handhaven op voorwaarde dat zij de Commissie vóór 1 januari 1978 van de maatregelen in kennis stellen en onder het voorbehoud dat die maatregelen, wanneer zij ten doel hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, voldoen aan de in lid 1 omschreven voorwaarde.”

Nationale regeling

6 Schedule 6, § 1, bij de btw-wet van 1994 (Value Added Tax Act 1994; hierna: „VAT Act 1994”) luidt:

„1(1) Wanneer

a) de waarde van een levering of dienst, verricht door een belastingplichtige tegen een tegenprestatie in geld (buiten het bepaalde in dit lid), minder bedraagt dan de normale waarde ervan, en

b) de persoon die de levering of dienst verricht en de persoon voor wie deze is bestemd, verbonden zijn, en

c) indien de levering of dienst belast is, de persoon voor wie deze is bestemd volgens de sections 25 en 26 geen recht heeft op aftrek van alle btw die over de levering of dienst is verschuldigd,

kunnen de Commissioners beslissen dat voor de waarde van de levering of dienst moet worden uitgegaan van de normale waarde ervan.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

7 De Churchill Group of Companies (hierna: „Churchill Group”) verricht voornamelijk van de btw vrijgestelde verzekeringsdiensten.

8 Churchill Management Ltd (hierna: „CML”) en haar dochtermaatschappijen Churchill Accident Repair Centre (hierna: „CARC”) en Weald Leasing behoren tot de Churchill Group.

9 De teruggaaf van voorbelasting waarop CML en CARC aanspraak kunnen maken, bedraagt ongeveer 1 %, zodat zij bij de aankoop van bedrijfsmiddelen slechts 1 % btw over die aankoop mogen aftrekken.

10 De handelsactiviteit van Weald Leasing bestaat in het kopen en vervolgens leasen van de betrokken bedrijfsmiddelen.

11 Suas Ltd (hierna: „Suas”) is een vennootschap in handen van de btw-adviseur van de Churchill Group en diens echtgenote, maar zij maakt geen deel uit van die groep. De enige handelsactiviteit van belang van Suas is de leasing van bedrijfsmiddelen van Weald Leasing en de

subleasing van die bedrijfsmiddelen aan CML en CARC.

12 Wanneer CML of CARC nieuwe bedrijfsmiddelen nodig had, werden deze gekocht door Weald Leasing, die ze leasede aan Suas, die ze op haar beurt subleasede aan CML of CARC.

13 Door die reeks van transacties konden CML en CARC voorkomen dat zij de bedrijfsmiddelen die zij nodig hadden, rechtstreeks moesten kopen en in één keer het gehele bedrag van niet-afrekbare btw over die aankopen moesten betalen.

14 Met deze transacties werd beoogd, het tijdstip waarop de Churchill Group belasting verschuldigd zou zijn, uit te stellen door de verdeling en spreiding van dat bedrag.

15 CML en CARC waren immers de niet-afrekbare btw niet direct over de volledige kostprijs van de aangekochte bedrijfsmiddelen verschuldigd, maar over de leasevergoedingen voor die bedrijfsmiddelen, verspreid over de looptijd van de leaseovereenkomsten.

16 De Commissioners legden Weald Leasing belastingaanslagen op en wezen daarbij het verzoek van Weald Leasing tot aftrek van de voorbelasting over de geleasede bedrijfsmiddelen gedurende de maanden oktober 2000 tot oktober 2004 af, op grond dat de betrokken transacties geen economische activiteiten waren en misbruik opleverden.

17 Weald Leasing maakte bezwaar tegen deze belastingaanslagen en voerde aan dat die transacties niet louter waren verricht met het oog op een belastingvoordeel en voorts dat het leveren van bedrijfsmiddelen via leasing niet in strijd was met de doelstellingen van de Zesde richtlijn.

18 Na de uitspraak van het reeds aangehaalde arrest Halifax e.a. zagen de Commissioners af van het argument dat de betrokken transacties geen economische activiteiten waren en betoogden enkel dat die transacties misbruik opleverden.

19 Bij vonnis van 7 februari 2007 oordeelde het VAT and Duties Tribunal dat het wezenlijke doel van die transacties de verkrijging van een belastingvoordeel was, dat erin bestond de btw-last van de Churchill Group via leaseovereenkomsten uit te stellen, maar dit voordeel niet in strijd was met het doel van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn.

20 Deze rechterlijke instantie heeft zich voorts op het standpunt gesteld dat van misbruik geen sprake kon zijn vanwege de leaseovereenkomsten op zich, maar eventueel vanwege het bedrag van de in deze overeenkomsten vastgestelde vergoedingen en vanwege overeenkomsten op grond waarvan kan worden verhinderd dat de Commissioners een beschikking op grond van Schedule 6 bij de VAT Act 1994 vaststellen.

21 De Commissioners stelden tegen dit vonnis beroep in bij de High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, op grond dat het door de Churchill Group verkregen belastingvoordeel in strijd was met de doelstellingen van de Zesde richtlijn.

22 Bij arrest van 16 januari 2008 verwierp de High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, het beroep van de Commissioners tegen dit vonnis, overwegende dat op grond van het enkele feit dat de betrokken transacties niet werden verricht in het kader van normale handelstransacties, niet kon worden geconcludeerd tot het bestaan van misbruik, aangezien het belastingvoordeel dat de Churchill Group dankzij die transacties had verkregen niet in strijd was met het beginsel van fiscale neutraliteit of enige andere bepaling van de Zesde richtlijn.

23 De Commissioners hebben tegen dit arrest beroep ingesteld bij de verwijzende rechter op grond dat de High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, niet had onderzocht

of de betrokken leaseovereenkomsten plaatsvonden in het kader van de normale handelstransacties van de partijen. Volgens de Commissioners is het in strijd met de door de Zesde richtlijn nagestreefde doelstellingen wanneer een belastingplichtige gerechtigd is tot aftrek van de voorbelasting over handelingen zonder werkelijk commercieel doel, die niet in normale marktomstandigheden worden verricht, die niet de lasten en risico's omvatten die normaal gezien aan dergelijke overeenkomsten verbonden zijn en die niet hadden plaatsgevonden in het kader van de normale handelstransacties van de contracterende partijen.

24 In die omstandigheden heeft de Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Leidt in omstandigheden als die van het onderhavige geval, waarin een grotendeels vrijgestelde marktdeelnemer een constructie voor de leasing van bedrijfsmiddelen via een derde intermediair opzet in plaats van de bedrijfsmiddelen rechtstreeks te verwerven, deze leasingconstructie of een deel ervan tot een belastingvoordeel dat onverenigbaar is met het doel van de Zesde richtlijn in de zin van punt 74 van het [reeds aangehaalde] arrest [...] Halifax [e.a.]?

2) Gezien het feit dat de Zesde richtlijn in de leasing van bedrijfsmiddelen door vrijgestelde of gedeeltelijk vrijgestelde marktdeelnemers voorziet, de verwijzing van het Hof naar ‚normale handelstransacties’ in de punten 69 en 80 van het [reeds aangehaalde] arrest [...] Halifax [e.a.] en in punt 27 van het [reeds aangehaalde] arrest Ampliscientifica [en Amplifin], en het feit dat een dergelijke verwijzing ontbreekt in het [reeds aangehaalde] arrest [...] Part Service [...], is er sprake van misbruik wanneer een vrijgestelde of gedeeltelijk vrijgestelde marktdeelnemer daartoe overgaat, ook al houdt hij zich in de context van zijn normale handelstransacties niet met leasingtransacties bezig?

3) In geval van een bevestigend antwoord op vraag 2:

a) wat is het belang van ‚normale handelstransacties’ in de context van de punten 74 en 75 van het [reeds aangehaalde] arrest Halifax [e.a.]: is dit begrip van belang voor punt 74, voor punt 75, of voor beide;

b) zijn ‚normale handelstransacties’:

- handelingen die de betrokken belastingplichtige gewoonlijk verricht;
- handelingen waaraan twee of meer partijen onder normale marktvoorwaarden deelnemen;
- handelingen die commercieel levensvatbaar zijn;
- handelingen met commerciële lasten en risico's die gewoonlijk zijn verbonden aan de commerciële voordelen die zij meebrengen;
- handelingen die niet kunstmatig zijn in de zin dat zij commercieel zinvol zijn;
- enige andere categorie handelingen?

4) Indien de constructie voor leasing van bedrijfsmiddelen, of enig deel daarvan, misbruik oplevert, wat is dan de gepaste herdefinitie? Meer bepaald, moet de nationale rechter of de belastingdienst:

a) aan het bestaan van de derde intermediair voorbijgaan en beslissen dat de btw moet worden betaald over de normale waarde van de leasevergoedingen;

- b) de leasingconstructie herdefiniëren als een rechtstreekse aankoop, of
- c) de transacties herdefiniëren op een andere wijze die de rechter of de belastingdienst gepast acht om de situatie te herstellen die zou hebben bestaan bij gebreke van de transacties die misbruik opleveren?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

25 Met zijn eerste en zijn tweede vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het feit dat een onderneming ervoor kiest bedrijfsmiddelen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, via een derde intermediair te leasen in plaats van deze bedrijfsmiddelen rechtstreeks te verwerven, ertoe leidt dat in strijd met het door de bepalingen van de Zesde richtlijn beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend, en of er sprake is van misbruik wanneer die onderneming daartoe overgaat terwijl zij in de context van haar normale handelstransacties geen leaseactiviteiten uitoefent.

26 Om te beginnen dient eraan te worden herinnerd dat de Unieregeling niet zo ruim mag worden toegepast dat zij misbruiken van ondernemers zou dekken, dat wil zeggen transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het Unierecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen, en dat dit beginsel van het verbod van misbruik ook geldt op het gebied van de btw (zie reeds aangehaalde arresten Halifax e.a., punten 69 en 70, en Ampliscientifica en Amplifin, punt 27).

27 Bovendien kan een ondernemer zich bij zijn keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen laten leiden door een aantal factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het btw-stelsel. Wanneer de belastingplichtige kan kiezen tussen twee handelingen, verplicht de Zesde richtlijn hem niet die te kiezen waarvoor de hoogste btw is verschuldigd. De belastingplichtige heeft integendeel het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft (zie reeds aangehaalde arresten Halifax e.a., punt 73, en Part Service, punt 47).

28 In deze context was het Hof van oordeel dat op het gebied van de btw sprake is van misbruik wanneer is voldaan aan twee voorwaarden.

29 Ten eerste moeten de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend (zie reeds aangehaalde arresten Halifax e.a., punt 74, en Part Service, punt 42).

30 Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Het verbod van onrechtmatige praktijken geldt immers niet wanneer er voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen (zie reeds aangehaalde arresten Halifax e.a., punt 75, en Part Service, punt 42).

31 Met betrekking tot het hoofdgeding blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat het wezenlijke doel van de betrokken leasetransacties erin bestond een belastingvoordeel te verkrijgen, te weten de spreiding van de betaling van de btw over de betrokken aankopen, zodat het tijdstip waarop de Churchill Group belasting verschuldigd is, wordt uitgesteld.

32 Om te kunnen concluderen tot het bestaan van misbruik is evenwel ook vereist dat, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, dit belastingvoordeel in strijd is met het door deze bepalingen beoogde doel.

33 In dit verband dient te worden opgemerkt dat leasetransacties binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen en dat het belastingvoordeel waartoe dergelijke handelingen kunnen leiden, op zich geen belastingvoordeel vormt dat wordt toegekend in strijd met het doel dat door de relevante bepalingen van deze richtlijn en van de nationale wettelijke regeling tot omzetting ervan wordt nagestreefd.

34 Een belastingplichtige kan immers niet worden verweten dat hij kiest voor leasing, waardoor hij een voordeel verkrijgt dat – zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing – bestaat in de spreiding van de betaling van zijn belastingschuld, in plaats van een aankoop, waardoor hij een dergelijk voordeel niet verkrijgt, wanneer de btw over deze leasetransactie naar behoren en volledig is betaald.

35 Niet betwist wordt dat dit het geval is bij de btw over de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasetransacties, en dat de betrokken ondernemingen voor elk van deze transacties het juiste bedrag aan btw die in een later stadium is geheven, hebben betaald en het juiste bedrag aan voorbelasting hebben afgetrokken wanneer zij dat mochten.

36 Als Weald Leasing btw over de aangekochte goederen mocht aftrekken, was dit immers omdat zij geen verzekeringsdiensten verrichtte, maar leaseactiviteiten die zijn onderworpen aan de btw en niet zijn vrijgesteld.

37 Evenzo hebben CML en CARC de btw over de aan Suas betaalde leasevergoedingen niet afgetrokken, aangezien geen teruggaaf mogelijk was voor 99 % van het bedrag ervan.

38 Wanneer wordt gekozen voor leasing van een goed betekent dit voorts op zich niet dat het bedrag van de over deze transactie geheven btw lager is dan hetwelk bij aankoop van dit goed zou zijn betaald.

39 Niettemin dient de verwijzende rechter vast te stellen of de contractvoorwaarden inzake de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasetransacties in strijd zijn met de bepalingen van de Zesde richtlijn en van de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn. Dit zou met name het geval zijn wat de vaststelling van de leasevergoeding betreft, indien zou blijken dat deze abnormaal laag is en niet beantwoordt aan enige economische realiteit.

40 Verder zal de verwijzende rechter ook moeten vaststellen of de betrokkenheid van een derde intermediair, in casu Suas, bij die transacties ertoe leidt dat de toepassing van die bepalingen wordt verhinderd.

41 In dit verband zal deze rechter in het bijzonder moeten nagaan of – zoals blijkt uit bepaalde stukken in het dossier en ter terechtzitting is uiteengezet – de betrokkenheid van Suas bij die transacties de Commissioners heeft verhinderd om Schedule 6, § 1, bij de VAT Act 1994 toe te passen op die transacties.

42 In deze context faalt het argument van Weald Leasing, volgens hetwelk het beginsel van het verbod van misbruik niet geldt bij schending van die bepaling op grond dat deze uitsluitend valt onder het nationale recht, daar deze bepaling werd vastgesteld op grond van artikel 27 van de Zesde richtlijn en deel uitmaakt van de nationale wettelijke regeling tot uitvoering van deze richtlijn.

43 Dat een onderneming die kiest voor leasetransacties als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, in de context van haar normale handelstransacties geen leaseactiviteiten uitoefent, doet voorts niet af aan de bovenstaande overwegingen.

44 De vaststelling van misbruik vloeit immers niet voort uit de aard van de handelstransacties die de verrichter van de betrokken handelingen gewoonlijk verricht, maar uit het voorwerp, de doelstelling en de gevolgen van die handelingen.

45 In deze omstandigheden dient op de eerste en de tweede vraag te worden geantwoord dat, wanneer een onderneming ervoor kiest bedrijfsmiddelen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, te leasen in plaats van deze bedrijfsmiddelen rechtstreeks te verwerven, dit niet leidt tot een belastingvoordeel dat wordt toegekend in strijd met het doel dat door de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn en van de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn wordt nagestreefd, op voorwaarde dat de contractvoorwaarden inzake deze leasetransacties, in het bijzonder die met betrekking tot de vaststelling van de leasevergoeding, overeenstemmen met normale marktvoorwaarden en de betrokkenheid van een derde intermediair bij die transacties niet ertoe leidt dat de toepassing van die bepalingen wordt verhinderd, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan. In dit verband is niet van belang dat deze onderneming in de context van haar normale handelstransacties geen leaseactiviteiten uitoefent.

Derde vraag

46 Gelet op het antwoord op de eerste en de tweede vraag, hoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Vierde vraag

47 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, op welke wijze de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties moeten worden geherdefinieerd indien deze transacties of een deel ervan misbruik opleveren.

48 In dit verband dient eraan te worden herinnerd dat wanneer een misbruik is vastgesteld, de in het kader daarvan verrichte transacties zo moeten worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen (zie reeds aangehaald arrest Halifax e.a., punten 94 en 98).

49 De verwijzende rechter dient dus in de eerste plaats vast te stellen, op basis van de aanwijzingen die in antwoord op de eerste en de tweede vraag zijn verstrekt, of bepaalde elementen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasetransacties misbruik opleveren.

50 Indien dit het geval is, dient deze rechter in de tweede plaats deze transacties zo te herdefiniëren dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de elementen die dit misbruik vormen.

51 Indien de verwijzende rechter tot de conclusie zou komen dat bepaalde contractvoorwaarden inzake de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasetransacties en/of de tussenkomst van Suas in deze transacties misbruik opleveren, moet deze rechter derhalve deze transacties zo herdefiniëren dat geen rekening wordt gehouden met het bestaan van Suas en/of deze contractvoorwaarden worden gewijzigd of buiten toepassing gelaten.

52 In deze context mag de herdefinitie door deze rechter niet verder gaan dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de btw te verzekeren en om fraude te voorkomen (zie, in die zin, reeds aangehaald arrest Halifax e.a., punt 92).

53 Derhalve moet op de vierde vraag worden geantwoord dat, indien bepaalde contractvoorwaarden inzake de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasetransacties en/of de tussenkomst van een derde intermediair in deze transacties misbruik opleveren, deze transacties zo moeten worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de elementen van deze contractvoorwaarden die misbruik opleveren en/of zonder de tussenkomst van deze derde.

Kosten

54 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Wanneer een onderneming ervoor kiest bedrijfsmiddelen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, te leasen in plaats van deze bedrijfsmiddelen rechtstreeks te verwerven, leidt dit niet tot een belastingvoordeel dat wordt toegekend in strijd met het doel dat door de relevante bepalingen van de 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, en van de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn wordt nagestreefd, op voorwaarde dat de contractvoorwaarden inzake deze leasetransacties, in het bijzonder die met betrekking tot de vaststelling van de leasevergoeding, overeenstemmen met normale marktvoorwaarden en de betrokkenheid van een derde intermediair bij die transacties niet ertoe leidt dat de toepassing van die bepalingen wordt verhinderd, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan. In dit verband is niet van belang dat deze onderneming in de context van haar normale handelstransacties geen leaseactiviteiten uitoefent.**

2) **Indien bepaalde contractvoorwaarden inzake de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasetransacties en/of de tussenkomst van een derde intermediair in deze transacties misbruik opleveren, moeten deze transacties zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de elementen van deze contractvoorwaarden die misbruik opleveren en/of zonder de tussenkomst van deze derde.**

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.