

Zaak C-277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

tegen

RBS Deutschland Holdings GmbH

[verzoek van de Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) om een prejudiciële beslissing]

„Zesde btw-richtlijn – Recht op aftrek – Aankoop van voertuigen en gebruik voor leasingactiviteiten – Verschillen tussen belastingstelsels van twee lidstaten – Verbod van misbruik”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, lid 3, sub a)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Uitsluitingen van recht op aftrek*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, lid 3, sub a)

1. Artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting moet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat een belastingplichtige de aftrek van de voorbelasting over de in deze lidstaat gedane aankoop van goederen niet mag weigeren wanneer deze goederen voor leasingactiviteiten in een andere lidstaat worden gebruikt, alleen omdat in laatstgenoemde lidstaat geen belasting over de toegevoegde waarde over de verrichte handelingen in een later stadium is betaald.

Of er recht bestaat op aftrek van de voorbelasting die is voldaan over bepaalde handelingen die ten behoeve van andere in een andere lidstaat in een later stadium verrichte handelingen zijn verricht, hangt volgens dat artikel 17, lid 3, sub a, immers af van het antwoord op de vraag of dit recht op aftrek zou bestaan indien al deze handelingen in dezelfde lidstaat zouden zijn verricht. Een belastingplichtige kan, doordat een lidstaat wegens de kwalificatie van een handelstransactie geen belasting in een later stadium heeft geheven, bijgevolg niet het recht op aftrek van de in een andere lidstaat voldane voorbelasting worden onzegd.

(cf. punten 32, 42, 46, dictum 1)

2. In omstandigheden waarin een in een lidstaat gevestigde vennootschap ervoor kiest om via haar in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming goederen te leasen aan een in eerstgenoemde lidstaat gevestigde derde vennootschap teneinde te vermijden dat over de vergoedingen voor deze handelingen belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is daar deze handelingen in eerstgenoemde lidstaat als in laatstgenoemde lidstaat verrichte leasingdiensten en in laatstgenoemde lidstaat als in eerstgenoemde lidstaat verrichte leveringen van goederen worden aangemerkt, staat het beginsel van verbod van misbruik niet in de weg aan

het in artikel 17, lid 3, sub a, van richtlijn 77/388 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting erkende recht van aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde.

Een belastingplichtige is immers in de regel vrij om die organisatorische structuren en modaliteiten van een transactie te kiezen welke hem het meest geschikt lijken om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verlichten. Een ondernemer kan zich bij zijn keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen laten leiden door een samenstel van factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het objectieve stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Wanneer een belastingplichtige kan kiezen tussen twee verschillende handelingen, heeft hij het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft.

(cf. punten 53-55, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

22 december 2010 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Recht op aftrek – Aankoop van voertuigen en gebruik voor leasingactiviteiten – Verschillen tussen belastingstelsels van twee lidstaten – Verbod van misbruik”

In zaak C-277/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 10 juli 2009, ingekomen bij het Hof op 21 juli 2009, in de procedure

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

tegen

RBS Deutschland Holdings GmbH,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, D. Švabý, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), E. Juhász en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: N. Nanchev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 17 juni 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- RBS Deutschland Holdings GmbH, vertegenwoordigd door C. Tyre, QC, en J. F. Ng, barrister,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Seeboruth als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,
- de Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door B. Klein als gemachtigde,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door V. Pasternak Jørgensen en R. Holdgaard als gemachtigden,
- Ierland, vertegenwoordigd door D. O'Hagan en B. Doherty als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Afonso en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 september 2010,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 17, lid 3, sub a, 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; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (hierna: „Commissioners”) en de vennootschap RBS Deutschland Holdings GmbH (hierna: „RBSD”) over de weigering van de Commissioners om de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over de aankoop van auto's voor leasingactiviteiten toe te staan.

Recht van de Unie

3 Ingevolge artikel 2 van de Zesde richtlijn zijn aan de btw onderworpen:

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

2. de invoer van goederen.”

4 Artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn luidt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een

fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5 Artikel 5, leden 1 en 4, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

[...]

4. Als leveringen in de zin van lid 1 worden eveneens beschouwd:

[...]

b) de afgifte van een goed ingevolge een overeenkomst volgens welke een goed gedurende een bepaalde periode in huur wordt gegeven of ingevolge een overeenkomst tot koop en verkoop op afbetaling, in beide gevallen onder het beding dat normaliter het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt verkregen”.

6 Artikel 6, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn luidt:

„Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.”

7 Artikel 8, lid 1, sub a en b, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt:

a) ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer dan wel door een derde wordt verzonden of vervoerd: de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt. [...]

b) ingeval het goed niet wordt verzonden of vervoerd: de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.”

8 Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

9 Artikel 17, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„2. 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 verschuldigd of voldaan is voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde [btw], voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

[...]"

Nationale regeling

10 Schedule 4, lid 1(2), Value Added Tax Act 1994 (hierna: „btw-wet”), met een definitie van het begrip „levering van goederen”, bepaalt:

„Indien het bezit van goederen wordt overgedragen of overgaat –

(a) krachtens een overeenkomst voor de verkoop van goederen,

of

(b) krachtens overeenkomsten waarin uitdrukkelijk wordt gestipuleerd dat ook de eigendom zal worden overgedragen of zal overgaan op enig toekomstig tijdstip (dat is bepaald in of blijkt uit de overeenkomsten, doch uiterlijk bij volledige betaling van de goederen),

betreft het in beide gevallen een levering van goederen.”

11 Overeenkomstig deze regel wordt leasing naar nationaal recht beschouwd als een levering van goederen op voorwaarde dat bij afloop van de overeenkomst de eigendom van de leasinggoederen overgaat op de leasingnemer of een derde. Is dat niet het geval, dan vormt leasing een dienst overeenkomstig Section 5(2)(b), van de btw-wet, waarin wordt bepaald dat elke handeling die geen levering van goederen is, maar wordt verricht „onder bezwarende titel”, als een dienst wordt beschouwd.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 RBSD is een in Duitsland gevestigde vennootschap die bank- en leasingdiensten verstrekt. Sinds 31 maart 2000 behoort RBSD tot de Royal Bank of Scotland Group. RBSD heeft geen vestiging in het Verenigd Koninkrijk, maar is daar voor btw-doeleinden geregistreerd als niet in het land gevestigde belastingplichtige.

13 In januari 2000 werd Vinci plc (hierna: „Vinci”), een vennootschap met zetel in het Verenigd Koninkrijk, aan RBSD geïntroduceerd met de bedoeling dat RBSD leasingdiensten zou verstrekken aan Vinci. Op 28 maart 2001 werd een aantal overeenkomsten afgesloten.

14 Eerst kocht RBSD in het Verenigd Koninkrijk personenauto's aan van de vennootschap Vinci Fleet Services (hierna: „VFS”), een dochteronderneming van Vinci. VFS, die eveneens in het Verenigd Koninkrijk is geregistreerd, had deze auto's aangekocht bij in het Verenigd Koninkrijk gevestigde autoverkopers.

15 Daarna sloten RBSD en VFS een Put Option Agreement (verkoopoptie) voor die auto's. Volgens deze overeenkomst verleende VFS RBSD een optie waardoor van VFS kon worden verlangd dat zij deze auto's op een bepaalde datum van RBSD terugkocht.

16 Ten slotte werd tussen RBSD en Vinci een leasingovereenkomst voor twee jaar gesloten,

met de mogelijkheid van verlenging, de zogenaamde „Master Lease Agreement” (leasingraamovereenkomst), met RBSD als leasinggever en Vinci als leasingnemer voor materiaal dat in de bijlagen bij deze overeenkomst werd omschreven als auto's. Na afloop van de leasing moest Vinci de volledige restwaarde van deze auto's aan RBSD betalen. Indien in lijn met de verwachtingen van partijen RBSD de auto's aan een derde verkocht, had Vinci een vordering of een schuld ten belope van het verschil tussen de verkoopprijs en de restwaarde van de auto's, naargelang van het geval.

17 Tussen 28 maart 2001 en 29 augustus 2002 rekende RBSD Vinci voor 335 977,49 GBP aan leasegelden aan, zonder btw over deze handelingen in rekening te brengen.

18 Op 29 augustus 2002 cedeerde RBSD de overeenkomsten aan Lombard Leasing GmbH, een Duitse dochtervennootschap van de Royal Bank of Scotland Group (hierna: „LL”). LL rekende vervolgens van 29 augustus 2002 tot en met 27 juni 2004 Vinci voor 1 682 876,04 GBP aan leasegelden aan, zonder btw over deze leasegelden in rekening te brengen.

19 Vervolgens en wel tot en met 15 december 2004 oefende LL de verkoopoptie („put”) jegens VFS uit voor de geleasede auto's. VFS kocht deze auto's voor een bedrag van 663 158,20 GBP terug, waarbij LL voor 116 052,75 GBP btw in rekening bracht, die daarna werd doorgestort aan de Commissioners.

20 Over de leasegelden, die eerst RBSD en daarna LL ontvingen, was in het Verenigd Koninkrijk geen btw verschuldigd omdat naar het recht van het Verenigd Koninkrijk de in het kader van de leasingovereenkomsten verrichte handelingen werden beschouwd als diensten en de Britse belastingdienst bijgevolg aannam dat die werden verricht in Duitsland, zijnde de plaats waar de dienstverrichter zijn zetel heeft. In Duitsland was evenmin btw over deze leasegelden verschuldigd omdat naar Duits recht de betrokken handelingen werden beschouwd als leveringen van goederen die in het Verenigd Koninkrijk plaatsvonden, zijnde de plaats van de levering.

21 Bijgevolg werd in het Verenigd Koninkrijk noch in Duitsland btw geheven over de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasegelden. Daarentegen werd in het Verenigd Koninkrijk btw voldaan over de opbrengst van de verkoop van de voertuigen nadat LL de verkoopoptie („put”) had uitgeoefend.

22 Bij de Britse belastingdienst maakte RBSD aanspraak op volledige aftrek van de voorbelasting voor een bedrag van 314 056,24 GBP die VFS in rekening had gebracht bij de aankoop van de auto's door RBSD. RBSD stelde onder meer dat zij op grond van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn gerechtigd was op aftrek van de voorbelasting over de aankoop van deze goederen. Bovendien was in casu niet voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het verbod van misbruik, aangezien het ging om leasinghandelingen die werden gesteld tussen drie onafhankelijke ondernemingen die at arm's length handelden.

23 De Commissioners weigerden RBSD de btw-aftrek waarop zij aanspraak maakte, en vorderden terugbetaling van de aan RBSD gecrediteerde voorbelasting. De Commissioners stelden dat op grond van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn geen recht op aftrek van de voorbelasting bestond voor de aankoop van goederen die daarna werden gebruikt voor handelingen waarover geen btw in rekening werd gebracht. De Commissioners benadrukten met name dat geen aftrek of teruggaaf van voorbelasting mogelijk is wanneer geen belasting in een later stadium in rekening is gebracht. Bovendien had RBSD misbruik gemaakt doordat de door haar opgezette rechtsconstructie in wezen ertoe strekte in strijd met de doelstellingen van de Zesde richtlijn een belastingvoordeel te verkrijgen. De voorwaarden van de leasingovereenkomst waren zo geformuleerd dat profijt kon worden gehaald uit het verschil in de manier waarop de richtlijn was omgezet in het Verenigd Koninkrijk en in Duitsland.

24 RBSD stelde bij het VAT and Duties Tribunal Edinburgh beroep in tegen de beslissing van de Commissioners. In zijn uitspraak van 24 juli 2007 oordeelde dit Tribunal dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet verlangde dat aftrek van btw wordt geweigerd alleen omdat er geen overeenkomstige schuld voor btw in een later stadium bestaat. Het VAT and Duties Tribunal oordeelde tevens dat de in het hoofdgeding opgezette constructie geen misbruik vormde.

25 De Commissioners hebben bij de Court of Session (Scotland) hoger beroep tegen deze uitspraak ingesteld.

26 Deze rechter stelt vast dat artikel 5, lid 4, sub b, van de Zesde richtlijn op verschillende wijze is omgezet in het Verenigd Koninkrijk en in Duitsland. De Court of Session (Scotland) wijst erop dat overeenkomstig de toepasselijke Britse rechtsregels de handelingen die zijn verricht in het kader van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasingovereenkomsten, zijn aangemerkt als diensten. Bijgevolg zijn deze handelingen verricht op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, te weten in Duitsland. Naar Duits recht zijn deze overeenkomsten aangemerkt als leveringen van goederen, met als gevolg dat de staat waarin de btw moet worden betaald, afhangt van de plaats van de levering van de goederen, dus in het hoofdgeding het Verenigd Koninkrijk. Bijgevolg werd in Duitsland geen btw over de leasingactiviteiten geheven. Dit alles heeft ertoe geleid dat in geen van beide betrokken lidstaten btw in een later stadium over de leasegelden in rekening is gebracht.

27 De Court of Session (Scotland) heeft vastgesteld dat de zaak waarin uitspraak moet worden gedaan, wordt gekenmerkt door de volgende omstandigheden:

- de Duitse dochteronderneming van een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde bank heeft in het Verenigd Koninkrijk auto's gekocht om ze, met een aankoopoptie, te leasen aan een niet verbonden vennootschap in het Verenigd Koninkrijk en heeft over deze aankopen btw betaald;
- volgens de toepasselijke Britse rechtsregels werden de autoleasingactiviteiten aangemerkt als diensten die in Duitsland zijn verricht, en werd er dus in het Verenigd Koninkrijk geen btw daarover geheven. Naar Duits recht zijn deze activiteiten leveringen van goederen die in het Verenigd Koninkrijk hebben plaatsgevonden en werd er dus in Duitsland geen btw daarover geheven. Bijgevolg werd in geen van beide lidstaten btw in een later stadium over deze handelingen aangerekend;
- de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde bank heeft haar Duitse dochteronderneming als leasinggever gekozen en de looptijd van de leasingovereenkomsten zo bepaald teneinde het belastingvoordeel te verkrijgen dat de leasinggelden van btw zijn vrijgesteld.

Daarop heeft de Court of Session (Scotland) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de

volgende prejudiciële vragen gesteld:

- „1) Dient artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn [...] aldus te worden uitgelegd dat de belastingautoriteiten van het Verenigd Koninkrijk de Duitse dochteronderneming het recht mogen weigeren op aftrek van de btw die in het Verenigd Koninkrijk over de aankoop van de auto's is betaald?
- 2) Moet de nationale rechter bij de beantwoording van de eerste vraag zijn onderzoek uitbreiden om rekening te houden met de mogelijke toepassing van het verbod van misbruik?
- 3) Ingeval de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord, is de aftrek van de voorbelasting over de aankoop van de auto's dan in strijd met het doel van de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en is aldus voldaan aan de eerste voorwaarde voor misbruik als omschreven door het Hof in punt 74 van zijn arrest [van 21 februari 2006,] Halifax e.a. [(C?255/02, Jurispr. blz. I?1609)], gelet op onder meer het beginsel van fiscale neutraliteit?
- 4) Ingeval de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord, dient de rechter dan ook van oordeel te zijn dat het wezenlijke doel van de handelingen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen, zodat is voldaan aan de tweede voorwaarde voor misbruik als omschreven in punt 75 van het reeds genoemde arrest Halifax e.a., in omstandigheden waarin, bij een commerciële transactie tussen ‚at arm's length' handelende partijen, als leasinggever van auto's voor een klant in het Verenigd Koninkrijk een Duitse dochteronderneming wordt gekozen en de voorwaarden van de leasingovereenkomsten worden vastgesteld met de bedoeling het belastingvoordeel te verkrijgen dat over de leaseprijs geen belasting in een later stadium wordt aangerekend?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

28 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het een lidstaat is toegestaan een belastingplichtige aftrek te weigeren van de voorbelasting die in deze lidstaat over de aankoop van goederen is voldaan wanneer deze goederen voor leasingactiviteiten in een andere lidstaat zijn gebruikt en laatstgenoemde in een later stadium verrichte handelingen in laatstgenoemde lidstaat niet aan de btw zijn onderworpen.

29 Zoals de verwijzende rechter in zijn beslissing heeft uiteengezet, rijst de prejudiciële vraag omdat de Britse belastingdienst in het hoofdgeding de leasinghandelingen die na de aankoop van de voertuigen zijn verricht, als diensten heeft aangemerkt, zodat de plaats van deze handelingen wordt geacht de plaats te zijn waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, namelijk Duitsland. De Duitse belastingdienst heeft evenwel ter zake van deze handelingen geen btw geheven daar volgens deze dienst deze handelingen als leveringen van goederen moesten worden aangemerkt.

30 Vaststaat dat zo de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasingactiviteiten waren uitgeoefend door een vennootschap die hetzij de zetel van haar bedrijfsuitoefening in het Verenigd Koninkrijk heeft, hetzij in deze lidstaat gevestigd is, er krachtens artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn voor de voorbelasting over de aankoop van de leasingauto's recht op aftrek van de btw zou bestaan.

31 Overeenkomstig artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn verlenen de lidstaten iedere belastingplichtige recht op aftrek van de btw voor zover de in een eerder stadium verworven goederen worden gebruikt voor later in het buitenland verrichte handelingen waarvoor recht op

aftrek zou bestaan indien zij in de betrokken lidstaat zouden zijn verricht.

32 Of er voor bepaalde handelingen recht op aftrek van de voorbelasting ten opzichte van andere in een andere lidstaat in een later stadium verrichte handelingen bestaat, hangt volgens deze bepaling dus af van het antwoord op de vraag of dit recht op aftrek zou bestaan indien al deze handelingen in dezelfde lidstaat zouden zijn verricht.

33 Zoals blijkt uit de punten 29 en 30 van het onderhavige arrest, dient te worden vastgesteld dat dit wel degelijk het geval is in de omstandigheden van het hoofdgeding. Bijgevolg kan RBSD op grond van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn aanspraak maken op recht op aftrek van de btw die is voldaan over de aankoop van de goederen die later voor leasingactiviteiten zijn gebruikt.

34 De regeringen die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, stellen evenwel, zakelijk weergegeven, dat het recht op aftrek van de voorbelasting afhankelijk is van de voorwaarde dat btw in een later stadium is geheven. Daar de Duitse belastingdienst in het hoofdgeding geen btw over de leasingactiviteiten heeft geheven, kan RBSD in het Verenigd Koninkrijk geen aanspraak maken op aftrek van de voorbelasting over de aankoop van de voertuigen.

35 Het Hof heeft weliswaar geoordeeld dat de aftrek van de voorbelasting samenhangt met de inning van belasting in een later stadium (zie arresten van 30 maart 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 24, en 14 september 2006, *Wollny*, C-72/05, Jurispr. blz. I-8297, punt 20).

36 Het Hof heeft in deze punten van de reeds aangehaalde arresten *Uudenkaupungin kaupunki* en *Wollny* evenwel gepreciseerd dat wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, er geen sprake kan zijn van heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting.

37 In het hoofdgeding waren de door RBSD in een later stadium uitgeoefende leasingactiviteiten evenwel niet van de btw vrijgesteld en vielen zij wel degelijk binnen de werkingssfeer van de btw. Bijgevolg kan er voor deze handelingen recht op aftrek ontstaan.

38 Met betrekking tot het artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn geregelde recht op aftrek van de voorbelasting over de goederen of diensten die een belastingplichtige gebruikt voor zijn in een later stadium belaste handelingen, heeft het Hof benadrukt dat de aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus de volkomen neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie arresten van 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 24; 8 februari 2007, *Investrand*, C-435/05, Jurispr. blz. I-1315, punt 22, en 29 oktober 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punt 27).

39 Bovendien is het recht op aftrek van de btw, als integrerend deel van het btw-stelsel, een fundamenteel beginsel dat inherent is aan de gemeenschappelijke btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt (zie met name arresten van 21 maart 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43, en 23 april 2009, *PARAT Automotive Cabrio*, C-774/08, Jurispr. blz. I-3459, punt 15).

40 Hieruit vloeit voort dat de belastingplichtige de btw die heeft gedrukt op de goederen en de diensten die hij heeft verworven voor de uitoefening van zijn belaste activiteiten, kan aftrekken (zie

arrest NCC Construction Danmark, reeds aangehaald, punt 39).

41 Gelet op de omstandigheden in het hoofdgeding kan het recht op aftrek van de btw daarom niet afhangen van het antwoord op de vraag of de handeling in een later stadium daadwerkelijk heeft geleid tot betaling van de btw in de betrokken lidstaat.

42 Voor zover er ondanks de invoering van het gemeenschappelijke btw-stelsel bij de Zesde richtlijn ter zake wettelijke en bestuursrechtelijke verschillen tussen de lidstaten blijven bestaan, kan een belastingplichtige, doordat een lidstaat wegens de kwalificatie van een handelstransactie geen btw in een later stadium heeft geheven, immers niet het recht op aftrek van de in een andere lidstaat voldane voorbelasting worden ontzegd.

43 Aangaande het arrest van 26 september 1996, *Debouche* (C-302/93, Jurispr. blz. I-4495), waarop de Britse belastingdienst zich heeft gebaseerd om het recht op aftrek te weigeren, behoeft slechts te worden opgemerkt dat het Hof in de punten 12 tot en met 14 van dat arrest zich alleen heeft gebaseerd op het gegeven dat de betrokkene geen verklaring van de overheid van de staat waar hij is gevestigd, had kunnen overleggen waaruit blijkt dat hij in die staat btw-plichtige was, en dat een dergelijke verklaring niet kon worden afgegeven aangezien de betrokken diensten van btw waren vrijgesteld. Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat de omstandigheden van het hoofdgeding, waarin RBS op grond van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn aanspraak op het recht van aftrek maakt, verschillen van die in de zaak die tot voornoemd arrest heeft geleid.

44 Weliswaar lijkt de coherentie in bepaalde opzichten zoek wanneer ervan wordt uitgegaan dat een belastingplichtige aanspraak kan maken op het recht van aftrek van de voorbelasting zonder de btw in een later stadium te hebben doorgestort. Toch kan dit niet rechtvaardigen dat de bepalingen van de richtlijn betreffende het recht op aftrek, zoals artikel 17, lid 3, sub a, buiten toepassing worden gelaten.

45 Gelet op de bewoordingen van deze bepaling kan zij immers niet aldus worden uitgelegd dat de belastingdienst van een lidstaat aftrek van de btw kan weigeren in omstandigheden als die in het hoofdgeding.

46 Derhalve dient op de eerste prejudiciële vraag te worden geantwoord dat in omstandigheden als die in het hoofdgeding, artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat een belastingplichtige de aftrek van de voorbelasting over de in deze lidstaat gedane aankoop van goederen niet kan weigeren wanneer deze goederen voor leasingactiviteiten in een andere lidstaat worden gebruikt, alleen omdat in laatstgenoemde lidstaat geen btw over de handelingen in een later stadium is betaald.

Overige vragen

47 Met zijn tweede tot en met vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, vraagt de verwijzende rechter of, ingeval artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn aldus wordt uitgelegd dat de belastingdienst van een lidstaat de aftrek van de btw niet kan weigeren in omstandigheden als die in het hoofdgeding, waarin een in een lidstaat gevestigde vennootschap ervoor kiest om via haar in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming goederen te leasen aan een in eerstgenoemde lidstaat gevestigde derde vennootschap teneinde te vermijden dat over de vergoedingen voor deze handelingen btw verschuldigd is daar deze handelingen in eerstgenoemde lidstaat als in laatstgenoemde lidstaat verrichte leasingdiensten en in laatstgenoemde lidstaat als in eerstgenoemde lidstaat verrichte leveringen van goederen worden aangemerkt, het verbod van misbruik van belang is voor de aan deze bepaling gegeven uitlegging.

48 Vooraf zij eraan herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele

misbruiken een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (arrest zie met name arresten van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 75, en arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 71).

49 In de punten 74 en 75 van het reeds aangehaalde arrest Halifax e.a. heeft het Hof met name geoordeeld dat voor de vaststelling dat er op btw-gebied sprake is van misbruik, 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 moeten leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend. Bovendien moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

50 Aangaande de feiten in het hoofdgeding dient te worden vastgesteld dat de verschillende betrokken handelingen zijn verricht tussen twee partijen die juridisch niet met elkaar verbonden zijn. Voorts staat vast dat deze handelingen niet kunstmatig waren en in het kader van normale handelstransacties zijn verricht.

51 Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, kan aan de hand van de kenmerken van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen en van de aard van de verhouding tussen de vennootschappen die deze handelingen hebben verricht, niet worden aangetoond dat een kunstmatige constructie is opgezet die geen verband houdt met de economische realiteit en die alleen dient om een belastingvoordeel te verkrijgen (zie in die zin arrest van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C-162/07, Jurispr. blz. I-4019, punt 28), aangezien RBSD een in Duitsland gevestigde vennootschap is die bank- en leasingdiensten verricht.

52 In deze omstandigheden kan niet worden aangenomen dat het feit dat ten behoeve van een in een lidstaat gevestigde vennootschap diensten werden verricht door een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap en de voorwaarden van de transacties werden afgestemd op eigen beweegredenen van de betrokken marktdeelnemers, misbruik oplevert. RBSD heeft de betrokken diensten immers daadwerkelijk verricht in het kader van de uitoefening van een reële economische activiteit.

53 Bovendien is een belastingplichtige in de regel vrij om die organisatorische structuren en die voorwaarden van een transactie te kiezen welke hem het meest geschikt lijken om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verlichten.

54 Het Hof heeft immers geoordeeld dat een ondernemer zich bij zijn keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen kan laten leiden door een aantal factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het objectieve btw-stelsel (zie arrest van 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 33). In dit verband heeft het Hof gepreciseerd dat wanneer een belastingplichtige kan kiezen tussen twee verschillende handelingen, hij het recht heeft om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft (zie arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 73).

55 Bijgevolg dient op de tweede tot en met de vierde prejudiciële vraag te worden geantwoord dat in omstandigheden als die in het hoofdgeding, waarin een in een lidstaat gevestigde vennootschap ervoor kiest om via haar in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming goederen te leasen aan een in eerstgenoemde lidstaat gevestigde derde vennootschap teneinde te vermijden dat over de vergoedingen voor deze handelingen btw verschuldigd is daar deze handelingen in eerstgenoemde lidstaat als in laatstgenoemde lidstaat verrichte leasingdiensten en in laatstgenoemde lidstaat als in eerstgenoemde lidstaat verrichte leveringen van goederen worden aangemerkt, het beginsel van verbod van misbruik niet in de weg staat aan het in artikel

17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn erkende recht van aftrek van de btw.

Kosten

56 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) In omstandigheden als die in het hoofdgeding, moet artikel 17, lid 3, sub a, 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, aldus worden uitgelegd dat een lidstaat een belastingplichtige de aftrek van de voorbelasting over de in deze lidstaat gedane aankoop van goederen niet kan weigeren wanneer deze goederen voor leasingactiviteiten in een andere lidstaat worden gebruikt, alleen omdat in laatstgenoemde lidstaat geen belasting over de toegevoegde waarde over de handelingen in een later stadium is betaald.

2) In omstandigheden als die in het hoofdgeding, waarin een in een lidstaat gevestigde vennootschap ervoor kiest om via haar in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming goederen te leasen aan een in eerstgenoemde lidstaat gevestigde derde vennootschap teneinde te vermijden dat over de vergoedingen voor deze handelingen belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is daar deze handelingen in eerstgenoemde lidstaat als in laatstgenoemde lidstaat verrichte leasingdiensten en in laatstgenoemde lidstaat als in eerstgenoemde lidstaat verrichte leveringen van goederen worden aangemerkt, staat het beginsel van verbod van misbruik niet in de weg aan het in artikel 17, lid 3, sub a, van richtlijn 77/388 erkende recht van aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.