

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. MAZÁK

van 26 oktober 2010 (1)

Zaak C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

tegen

Weald Leasing Limited

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

„Belasting over toegevoegde waarde (btw) – Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad – Begrippen ‚misbruik‘ en ‚normale handelstransacties‘ – Handeling die uitsluitend tot doel heeft belastingvoordeel te verkrijgen – Lease- en subleasetransacties met oog op uitstel van betaling van btw – Herdefinitie van misbruik”

I – Inleiding

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft onder meer de uitlegging van het begrip „misbruik”, in de zin van het arrest Halifax e.a.(2), en de toepassing ervan in de zaken Part Service(3) en Ampliscientifica en Amplifin(4). Het verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”) en Weald Leasing Limited (hierna: „Weald Leasing”) over de belastingheffing op door deze laatste verrichte leasetransacties.

II – Hoofdgeding en prejudiciële vragen

2. De Churchill Group of Companies (hierna: „Churchill Group”) verricht voornamelijk van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) vrijgestelde verzekeringsdiensten.(5) Churchill Management Limited (hierna: „CML”) en haar dochtermaatschappijen Churchill Accident Repair Centre (hierna: „CARC”) en Weald Leasing(6) behoren tot de Churchill Group. De teruggaaf van voorbelasting waarop CML en CARC aanspraak kunnen maken bedraagt om en nabij 1 %, zodat zij bij de aankoop van bedrijfsmiddelen slechts 1 % btw over die aankoop mogen aftrekken.(7) Weald Leasing's enige handelsactiviteit bestaat in het kopen en vervolgens leasen van de betrokken bedrijfsmiddelen aan Suas Limited (hierna: „Suas”). Weald Leasing is afzonderlijk geregistreerd als btw-plichtige.

3. Suas is een vennootschap in handen van een btw-adviseur van de Churchill Group en diens echtgenote, maar zij maakt geen deel uit van die groep en is afzonderlijk als btw-plichtige geregistreerd. 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.

4. 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. Door die keten van transacties konden CML en CARC voorkomen dat zij de bedrijfsmiddelen die zij nodig hadden rechtstreeks moesten kopen of in één keer het gehele bedrag van niet-afrekbare btw over die aankopen moesten betalen. Het doel van die transacties was het tijdstip waarop de Churchill Group btw verschuldigd zou zijn uit te stellen door de verdeling en spreiding van dat bedrag. CML en CARC waren 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 gehele looptijd van de leaseovereenkomsten.

5. De Commissioners legden Weald Leasing btw-aanslagen op en wezen de door haar in mindering gebrachte voorbelasting met betrekking tot de geleasede bedrijfsmiddelen gedurende de maanden oktober 2000 tot oktober 2004 af, op grond dat de betrokken transacties geen economische activiteiten waren en rechtsmisbruik opleverden. Weald Leasing ging tegen de aanslagen in beroep, en voerde aan dat die transacties niet louter waren aangegaan met het oog op fiscale voordelen en voorts dat het verrichten van belaste leveringen van bedrijfsmiddelen via leasing niet in strijd was met het doel van de Zesde richtlijn. Na het arrest in de zaak Halifax⁽⁸⁾ verlieten de Commissioners hun standpunt dat de betrokken leasetransacties geen economische activiteiten waren en beperkten zij zich tot het argument dat die transacties misbruik opleverden.

6. Bij beslissing van 7 februari 2007 oordeelde het VAT and Duties Tribunal dat het wezenlijke doel van die transacties erin bestond een belastingvoordeel te verkrijgen. Die transacties voldeden daarmee aan de tweede voorwaarde voor toepassing van het leerstuk van rechtsmisbruik, zoals dat is geformuleerd in punt 75 van 's Hofs arrest Halifax. Het Tribunal stelde meer bepaald vast dat het geen „van de verklaringen voor de transacties van de Churchill VAT Group, anders dan de verkrijging van belastingvoordelen, ook maar enigszins overtuigend” vond. Het stelde vast dat de toekenning van het belastingvoordeel niet in strijd was met het doel van de desbetreffende bepalingen van de Zesde btw-richtlijn en dat derhalve niet aan de eerste voorwaarde in punt 74 van het arrest van het Hof in de zaak Halifax was voldaan. Volgens het Tribunal wees niets in de Zesde richtlijn erop dat een vrijgestelde marktdeelnemer de last van de voorbelasting niet via leasing zou kunnen uitstellen of spreiden, zelfs in gevallen als het onderhavige waarin de onderneming Weald Leasing met CML en CARC was verbonden. Het stelde voorts vast dat van misbruik slechts sprake kon zijn vanwege de hoogte van de in de overeenkomsten vastgestelde leasevergoedingen en vanwege de constructie om een beschikking van de Commissioners op grond van Schedule 6 bij de Value Added Tax Act 1994 (hierna: „VAT Act 1994”)⁽⁹⁾ te ontlopen, maar niet vanwege de leases op zich.

7. De Commissioners stelden tegen die beslissing beroep in bij de High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division. In beroep was uitsluitend de vraag aan de orde of het belastingvoordeel van de Churchill Group in strijd was met het doel van de Zesde richtlijn. Bij arrest van 16 januari 2008 verwierp de High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, het beroep van de Commissioners tegen die beslissing, 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 dat zij misbruik vormden, 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.⁽¹⁰⁾

8. In die omstandigheden heeft de Court of Appeal (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 arrest [...] Halifax [...]?

2. Gezien het feit dat de Zesde btw-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 arrest [...] Halifax [...] en in punt 27 van het arrest [...] Ampliscientifica [en Amplifin] [...], en het feit dat een dergelijke verwijzing ontbreekt in het 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 arrest Halifax: is dit begrip van belang voor punt 74, voor punt 75, of voor beide;

b) zijn 'normale handelstransacties':

1. handelingen die de betrokken belastingplichtige gewoonlijk verricht;
2. handelingen waaraan twee of meer partijen onder normale marktvoorwaarden deelnemen;
3. handelingen die commercieel levensvatbaar zijn;
4. handelingen met commerciële lasten en risico's die gewoonlijk zijn verbonden aan de commerciële voordelen die zij meebrengen;
5. handelingen die niet kunstmatig zijn in de zin dat zij commercieel zinvol zijn;
6. 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?"

III – Procesverloop voor het Hof

9. Weald Leasing, de Griekse regering, Ierland, de Italiaanse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Ter terechtzitting van 3 juni 2010 hebben allen, met uitzondering van de Italiaanse regering, mondelinge toelichtingen gegeven.

IV – Inleidende opmerkingen

10. Sinds 's Hofs arrest in de zaak Halifax is duidelijk geworden dat het beginsel van rechtsmisbruik, zoals dit in de rechtspraak van het Hof is ontwikkeld en volgens hetwelk de justitiabelen in geval van fraude of misbruik geen beroep op het recht van de Europese Unie (EU) kunnen doen, ook geldt in btw-zaken. De uitbreiding van het beginsel dat rechtsmisbruik verboden is tot het gebied van de btw mag echter geen afbreuk doen aan het beginsel van de rechtszekerheid of het recht van een ondernemer om zijn onderneming zo te structureren of te kiezen voor zodanige transacties dat hij minder btw hoeft te betalen.(11)

11. Aangezien rechtsmisbruik inzake de btw kan worden vastgesteld in weerwil van het feit dat een ondernemer zich formeel aan de letter van de btw-wetgeving heeft gehouden, mag het betrokken beginsel mijns inziens slechts in uitzonderlijke gevallen van kennelijk misbruik worden toegepast en moet de toepassing van eventuele maatregelen strikt beperkt blijven tot de omvang van het betrokken misbruik. Het Hof heeft in het arrest Halifax verklaard dat bij de vaststelling van een misbruik geen sanctie mag worden opgelegd wanneer daarvoor een duidelijke en ondubbelzinnige rechtsgrondslag ontbreekt.(12) Transacties waarmee een misbruik gepaard is gegaan, moeten wel zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen.(13)

12. In het arrest Halifax heeft het Hof een tweeledig criterium geformuleerd voor de vaststelling van misbruik. Ten eerste moeten de betrokken handelingen ertoe leiden 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, in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel 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.(14)

13. Dit tweeledige criterium is, zoals de Griekse regering heeft opgemerkt, cumulatief. Om het bestaan van misbruik inzake de btw te kunnen vaststellen, volstaat het derhalve niet dat wordt aangetoond dat een bepaalde transactie tot de toekenning van een belastingvoordeel leidt of zelfs maar wezenlijk tot doel heeft of geen andere reden of verklaring kan hebben dan het verkrijgen van een dergelijk voordeel. Een andere conclusie zou de aan een marktdeelnemer toekomende vrijheid om de omvang van zijn belastingverplichting te beperken in hoge mate aantasten.(15) Er dient derhalve nog een volgende stap te worden gezet en te worden vastgesteld dat de transactie leidt tot een belastingvoordeel dat in strijd is met het doel van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn.

14. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat in het hoofdgeding aan het tweede onderdeel van het Halifax-criterium is voldaan, daar het wezenlijke doel van de betrokken transacties naar het oordeel van het VAT and Duties Tribunal erin bestond een belastingvoordeel te verkrijgen. Volgens de verwijzingsbeslissing leverden de transacties onder meer een cashflowvoordeel op voor CARC en CML.

15. De verwijzingsbeslissing vermeldt voorts dat de leasebedragen daarom laag werden gehouden; hoe hoger het leasebedrag, hoe hoger immers het door CML en CARC te betalen bedrag aan niet-terugvorderbare btw. Bovendien lijkt uit de verwijzingsbeslissing te volgen dat de leasevergoeding ingevolge de leaseovereenkomst tussen Weald Leasing en Suas zo was berekend dat de volledige kostprijs van de bedrijfsmiddelen in tien jaar aan Weald Leasing werd terugbetaald, ongeacht de verwachte levensduur van de desbetreffende specifieke bedrijfsmiddelen.

16. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de overeenkomsten zoals hierboven weergegeven, of enig onderdeel ervan, ertoe leiden dat, in strijd met het door de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn beoogde doel, een belastingvoordeel wordt toegekend.

17. Weald Leasing stelt dat met betrekking tot de btw, een van de belastingvoordelen van leasing voor geheel of gedeeltelijk btw-vrijgestelde marktdeelnemers de mogelijkheid is om niet-terugvorderbare voorbelasting te spreiden over de gehele looptijd van de lease. Door dit belastingvoordeel op zich leveren de transacties echter nog geen misbruik op, daar het eenvoudigweg de – uitdrukkelijk in de Zesde richtlijn voorziene – fiscale consequentie is van hun keuze. Het levert geen misbruik op aangezien het niet onverschuldigd is verkregen. In het bijzonder hebben CML en CARC niets ondernomen om meer voorbelasting terug te krijgen dan waar zij recht op hebben. Weald Leasing heeft weliswaar een cashflowvoordeel verkregen, maar er heeft geen rechtstreekse besparing van btw plaatsgevonden en die was ook niet beoogd. Volgens Weald Leasing onderscheidt de onderhavige zaak zich met name wat dit betreft van zaak C-223/03(16), daar het enige onderdeel van de leaseovereenkomsten dat mogelijkerwijs als misbruik kan worden aangemerkt de hoogte van de leasebedragen is. De enige wettelijke bepaling die eventueel kan zijn overtreden is Schedule 6, § 1, bij de VAT Act 1994, een nationale wettelijke regeling, die geen maatregel tot omzetting van de Zesde richtlijn is maar een uitzondering op de basiswaarderingsregel van artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, die is vastgesteld op grond van een aan het Verenigd Koninkrijk toegekende afwijkingsmogelijkheid krachtens artikel 27, lid 2, van die richtlijn. Uit dergelijke afwijkingen vloeien geen gemeenschapsrechtelijke (thans EU-rechtelijke) rechten of verplichtingen voort.(17) Het in het EU-recht ontwikkelde leerstuk van rechtsmisbruik is bijgevolg niet van toepassing op enig handelen in strijd met Schedule 6, § 1, dat uitsluitend naar nationaal recht wordt beoordeeld.

18. De regering van het Verenigd Koninkrijk is van mening dat de betrokken overeenkomsten, hoewel zij formeel de vorm van leasing hebben, geen handelstransacties onder normale commerciële voorwaarden zijn („at arm's length”), maar een vooropgezette en kunstmatige poging om de onderliggende commerciële en economische realiteit te verbergen, namelijk dat de Churchill Group via CML en CARC bedrijfsmiddelen uitzocht en aankocht voor gebruik in haar vrijgestelde verzekeringsonderneming. Het ging Weald Leasing er in feite om de btw-voordelen van leasing te bemachtigen zonder de daaraan verbonden economische en commerciële lasten te dragen. Volgens de Griekse regering had de betrokken leaseconstructie tot doel en gevolg dat de door CARC en CML gedane aankopen van bedrijfsmiddelen anders werden belast dan soortgelijke aankopen door hun concurrenten die dezelfde diensten verlenen. Deze constructie is in strijd met het beginsel van fiscale gelijkheid en, bij uitbreiding, met het beginsel van fiscale neutraliteit. Ierland betoogt dat de Churchill Group voor 99 % vrijgestelde diensten verricht en dat er voor zover zij geen aftrek van voorbelasting heeft, van moet worden uitgegaan dat de Zesde richtlijn erin voorziet dat deze belasting moet worden betaald zodra zij verschuldigd wordt, zodat zij aan de eindgebruiker kan worden doorberekend. Weald Leasing en Suas zijn voornamelijk, zo niet uitsluitend, mechanismen die dit moeten voorkomen. Aangezien zij kennelijk kunstmatig zijn, leveren zij misbruik op. Ierland stelt dat alle, althans de meeste leaseovereenkomsten kunstmatig zijn en derhalve misbruik vormen, en niet slechts de hoogte van de leasebedragen. Volgens de Italiaanse regering is een leaseconstructie die tot doel heeft een grotendeels vrijgestelde belastingplichtige de mogelijkheid te bieden het volledige bedrag van de voorbelasting over voor zijn onderneming aangekochte goederen of diensten af te trekken, in strijd met het in de Zesde richtlijn verankerde beginsel van fiscale neutraliteit van de btw.

19. Volgens de Commissie leidt de leasing van bedrijfsmiddelen niet tot een belastingvoordeel dat in strijd is met het doel van de btw-wetgeving. Uit economisch oogpunt maakt het voor de staat

geen verschil of de bedrijfsmiddelen worden gekocht of geleased. Al kan de belastingplichtige wel menen door uitstel van de btw-last een cashflowvoordeel te behalen, uiteindelijk betaalt hij voor dat voordeel. Voorts is het gebruik van een captiveleasingmaatschappij volgens de Commissie op zich geen rechtsmisbruik. Het werkelijke gevaar voor misbruik ligt in deze omstandigheden in de mogelijkheid voor de belastingplichtige om de bedragen van de leasevergoedingen te manipuleren om de btw-heffing te verminderen. De Commissie constateert dat de tussenkomst van Suas geen ander doel lijkt te hebben gehad dan te voorkomen dat de belastingautoriteiten de berekening van de belastinggrondslag konden controleren en herzien. Die transactie voldoet daarmee aan het eerste onderdeel van het Halifax-criterium. Een transactie die erop is gericht de effectieve handhaving van de btw-wetgeving te verhinderen kan op één lijn worden gesteld met een transactie die erop is gericht een voordeel te verkrijgen dat in strijd is met het doel van die wetgeving.

20. Mijns inziens – en zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen stelt – staat het een marktdeelnemer in beginsel vrij de bedrijfsmiddelen voor gebruik in zijn onderneming te kopen dan wel te leasen.⁽¹⁸⁾ Bovendien levert het enkele feit dat een vrijgestelde marktdeelnemer om een gunstiger btw-behandeling te genieten door uitstel⁽¹⁹⁾ van de btw-last een leaseovereenkomst sluit voor bedrijfsmiddelen in plaats van ze rechtstreeks aan te kopen, op zich geen misbruik op van die wetgeving. Wanneer hij ervoor kiest de bedrijfsmiddelen te leasen, betaalt hij btw over de periodieke leasevergoedingen gedurende de looptijd van de lease in plaats van een eenmalige btw-heffing over de aankoop van die bedrijfsmiddelen. Ik acht een dergelijke transactie op zich niet in strijd met het doel van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn. Mijns inziens wordt het beginsel van fiscale neutraliteit er niet noodzakelijkerwijs door geschonden. Zoals Weald Leasing en de Commissie hebben aangegeven, leidt de leasing van bedrijfsmiddelen in plaats van de aankoop ervan er op zich niet toe dat de marktdeelnemer minder btw betaalt of meer btw aftrekt dan waarop hij recht heeft. Hoewel de leasing in plaats van de aankoop van bedrijfsmiddelen de marktdeelnemer wellicht cashflowvoordelen oplevert, levert zij niet per se een btw-besparing op.

21. Het opzetten en gebruikmaken van een volledige of een „captive” dochteronderneming, in casu Weald Leasing, die btw-technisch afzonderlijk en zelfstandig belastingplichtig is⁽²⁰⁾, uitsluitend met het doel een btw-voordeel in de vorm van uitstel van btw te verkrijgen, levert mijns inziens als zodanig geen misbruik op, daar hetzelfde voordeel kan worden verkregen door het aangaan van een leaseovereenkomst onder normale commerciële voorwaarden met een onafhankelijke derde partij.⁽²¹⁾ Het opzetten van een constructie voor de leasing van bedrijfsmiddelen door een grotendeels vrijgestelde marktdeelnemer via een onafhankelijke derde partij of een volledige dochteronderneming die afzonderlijk als btw-plichtige is geregistreerd, in plaats van de rechtstreekse aankoop van die bedrijfsmiddelen, met het doel de betaling van de niet-terugvorderbare btw uit te stellen, leidt derhalve op zich niet tot een belastingvoordeel dat in strijd is met het doel van de Zesde richtlijn. Wanneer in de leaseovereenkomsten echter kunstmatig lage leasevergoedingen worden vastgesteld, die niet de normale marktvoorwaarden weerspiegelen, waardoor de te betalen btw weer kunstmatig wordt verminderd, is mijns inziens dat onderdeel van de transactie dat betrekking heeft op de hoogte van de vergoedingen en niet de lease zelf in strijd met het doel van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn.

22. Wat de overeenkomsten met Suas aangaat, vermeldt de verwijzingsbeslissing dat vanwege de tussenschakeling van die vennootschap tussen Weald Leasing en CARC en CML, de Commissioners geen Schedule 6-beschikking (VAT Act 1994) konden nemen. Om een Schedule 6-beschikking te nemen, inhoudende dat de waarde van een levering naar de normale waarde wordt berekend, moeten de Commissioners – onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter – onder meer aantonen dat degene die de levering verricht en degene aan

wie is geleverd, met elkaar zijn verbonden(22) en dat de levering tegen een lagere waarde dan de normale waarde ervan heeft plaatsgehad.

23. Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft Weald Leasing zelf voor de verwijzende rechter aangevoerd dat „het echte door de deelnemers behaalde belastingvoordeel is verkregen door de tussenschakeling van Suas, omdat daardoor geen Schedule 6-beschikking mogelijk was”. In haar opmerkingen voor het Hof stelt Weald Leasing dat het misbruikbeginsel uitsluitend van toepassing is op belastingvoordelen in strijd met bepalingen van het gemeenschapsrecht en niet op pogingen om het nationale recht te omzeilen.

24. Dit argument van Weald Leasing houdt mijn inziens geen steek. Uit de aan het Hof voorgelegde stukken blijkt – onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter – dat Schedule 6, § 1, bij de VAT Act 1994, een in de zin van artikel 27 van de Zesde richtlijn vastgestelde afwijkingsmaatregel is.(23) Nationale wettelijke bepalingen die zijn vastgesteld overeenkomstig de in artikel 27 van de Zesde richtlijn voorziene afwijkingsprocedure, maken naar mijn oordeel integrerend deel uit van het nationale btw-stelsel, zijn krachtens nationaal recht bindend voor een belastingplichtige(24) en kunnen door de belastingautoriteiten van een lidstaat voor de nationale rechter tegenover die persoon worden ingeroepen.(25) Voor de toepassing door de nationale rechter van het misbruikbeginsel zoals dat door het Hof is neergelegd in het arrest Halifax, is elk onderscheid tussen de nationale bepalingen tot omzetting van de Zesde richtlijn en de bepalingen die volledig met inachtneming van een krachtens die richtlijn toegestane afwijking zijn vastgesteld, mijns inziens gekunsteld en een mogelijke aantasting van de integriteit van het nationale btw-stelsel en indirect van het btw-stelsel van de EU.

25. Ik ben derhalve van mening dat het leerstuk van rechtsmisbruik van het arrest Halifax(26) van toepassing is op misbruik van nationale bepalingen die volledig in overeenstemming met artikel 27 van de Zesde richtlijn zijn vastgesteld. Wat de toepassing van dat beginsel in het hoofdgeding betreft – hetgeen aan de nationale rechter is – meen ik dat het gebruik van een volstrekt kunstmatige constructie, die wezenlijk tot doel heeft een belastingvoordeel te behalen door het de belastingautoriteiten onmogelijk te maken krachtens de volledig in overeenstemming met de Zesde richtlijn vastgestelde bepalingen van nationaal recht, te beslissen dat voor de waarde van leaseovereenkomsten tussen verbonden personen moet worden uitgegaan van de normale waarde ervan, misbruik oplevert.

26. Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen hoe de overeenkomsten moeten worden gedefinieerd indien de constructie voor de leasing van bedrijfsmiddelen, of enig deel daarvan, misbruik oplevert.

27. Het Hof heeft in punt 94 van het arrest Halifax verklaard dat transacties waarmee een misbruik gepaard is gegaan, zo moeten worden gedefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen. Uit mijn beoordeling van de eerste vraag betreffende het bestaan en de omvang van het misbruik in het hoofdgeding, volgt dat indien de nationale rechter vaststelt dat de tussenschakeling van Suas in de desbetreffende overeenkomsten in wezen zo was geënceneerd om aan een Schedule 6, § 1?beschikking (VAT Act 1994) te ontkomen met het doel een belastingvoordeel te behalen, de belastingautoriteiten van het Verenigd Koninkrijk, zoals de Commissie in haar opmerkingen heeft aangegeven, de reeks transacties in de hoofdgedingen moeten kunnen behandelen als leases van Weald Leasing aan CML en CARC, zodat btw wordt betaald op basis van een normale waarde(27) van die leases.

28. Wanneer bij leaseovereenkomsten derhalve een volstrekt kunstmatige constructie wordt opgezet om te voorkomen dat de belastingautoriteiten, overeenkomstig de bepalingen van nationaal recht die volledig in overeenstemming met een krachtens de Zesde richtlijn toegestane afwijking zijn vastgesteld, beslissen dat voor de waarde van die overeenkomsten moet worden

uitgegaan van de normale waarde ervan tussen verbonden personen, moeten die overeenkomsten worden geherdefinieerd zonder het bestaan van die constructie in aanmerking te nemen.

VI – De tweede en de derde vraag

29. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of er sprake is van misbruik wanneer een vrijgestelde of gedeeltelijk vrijgestelde marktdeelnemer overgaat tot de leasing van bedrijfsmiddelen, ook al houdt hij zich in de context van zijn „normale handelstransacties” niet met leasetransacties bezig. Met zijn derde vraag legt hij het Hof een aantal punten ter beantwoording voor betreffende de uitlegging en toepassing van het begrip „normale handelstransacties”.

30. De uitdrukking „normale handelstransacties” wordt gebruikt in twee punten van het arrest Halifax. In punt 69 van dit arrest heeft het Hof als algemeen beginsel geformuleerd dat transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties als misbruik worden aangemerkt wanneer zij uitsluitend tot doel hebben de door het EU-recht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen. In punt 80 van dat arrest verklaart het: „Werd het belastingplichtigen echter toegestaan de voorbelasting volledig af te trekken, hoewel zij in het kader van hun normale handelstransacties deze btw niet – ook niet gedeeltelijk – zouden hebben kunnen aftrekken op grond van enige handeling die voldoet aan de voorwaarden van de aftrekregeling van de Zesde richtlijn of van de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, dan zou zulks in strijd zijn met het beginsel van de fiscale neutraliteit en bijgevolg met het doel van deze regeling.” Het Hof laat daar in punt 81 op volgen: „Wat de tweede factor [van het tweeledige criterium] betreft, volgens dewelke de betrokken transacties in wezen tot doel moeten hebben een belastingvoordeel te verkrijgen, zij eraan herinnerd dat het aan de nationale rechter staat vast te stellen wat de werkelijke inhoud en betekenis van de betrokken handelingen zijn. Hierbij kan hij het louter artificiële karakter van deze handelingen in aanmerking nemen alsmede de banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de bij de constructie ter verlaging van de belastingdruk betrokken ondernemers”.

31. De verwijzing naar „normale handelstransacties” ontbreekt echter in het arrest Part Service(28), hoewel het Hof daarin wel het tweeledige criterium van de punten 74 en 75 van het arrest Halifax toepast.(29) In het arrest Ampliscientifica en Amplifin(30) verklaart het Hof in de punten 27 en 28: „Vervolgens strekt het verbod van misbruik van recht onder meer op het gebied van de btw ertoe, te beletten dat de [EU?]regeling zo ruim wordt toegepast dat zij misbruiken van marktdeelnemers 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 [EU?]recht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen [...]. Dit beginsel moet aldus mede voorkomen dat volstrekt kunstmatige constructies worden opgezet die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een fiscaal voordeel te verkrijgen”.

32. Mijns inziens behoeft met betrekking tot „normale handelstransacties” niet te worden nagegaan welke ondernemersactiviteit een bepaalde marktdeelnemer „gewoonlijk” verricht.(31) Het begrip „normale handelstransacties” houdt in het kader van btw-misbruik geen verband met de transacties die een belastingplichtige gebruikelijk verricht. Een poging te achterhalen wat de gewoonlijke of gebruikelijke handelstransacties van een bepaalde ondernemer zijn, is mijns inziens per definitie een oefening met onvoorspelbare uitkomsten(32) en is derhalve in het kader van het belastingrecht, waarin rechtszekerheid is vereist, geen werkbare methode.

33. De beoordeling of een transactie wordt verricht in het kader van „normale handelstransacties” moet mijns inziens plaatsvinden aan de hand van het tweede onderdeel(33) van het tweeledige Halifax-criterium en derhalve op grond van de aard van de betrokken

transactie of constructie en de vraag of het daarbij om een louter kunstmatige constructie gaat die in wezen is opgezet met het doel een belastingvoordeel te verkrijgen, en niet om andere commerciële redenen.(34) Hierbij zijn de banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de bij de constructie ter verlaging van de belastingdruk betrokken ondernemers(35) van belang en dus de vraag of de partijen bij de transactie onder normale commerciële voorwaarden handelen(36). Bovendien is de vraag of een transactie tot commerciële lasten en risico's leidt die gewoonlijk aan dergelijke transacties zijn verbonden, relevant voor de beoordeling of de transactie kunstmatig is en derhalve voor het antwoord op de vraag of het wezenlijke doel ervan het verkrijgen van een belastingvoordeel is. Ik wijs er voorts op dat bij deze beoordeling niet de subjectieve beweegredenen van de belastingplichtige, als wel de objectieve aard van de transactie(37) relevant is.

VII – Conclusie

34. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Court of Appeal (England and Wales), als volgt te beantwoorden:

„1) Het opzetten door een grotendeels vrijgestelde marktdeelnemer van een constructie voor de leasing van bedrijfsmiddelen via een niet-verbonden derde partij of een volledige dochtermaatschappij die voor de belasting over de toegevoegde waarde afzonderlijk is geregistreerd als belastingplichtige, in plaats van de rechtstreekse aankoop van bedrijfsmiddelen, leidt op zich niet tot een belastingvoordeel dat onverenigbaar is met het doel 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.

2) Het gebruik van een volstrekt kunstmatige constructie, die wezenlijk tot doel heeft een belastingvoordeel te behalen door het de belastingautoriteiten onmogelijk te maken krachtens de volledig in overeenstemming met de Zesde richtlijn (77/388/EEG) vastgestelde bepalingen van nationaal recht, te beslissen dat voor de waarde van leaseovereenkomsten tussen verbonden personen moet worden uitgegaan van de normale waarde ervan, levert misbruik op.

3) Wanneer een misbruik is vastgesteld, moeten de in het kader daarvan verrichte transacties zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen. Wanneer bij leaseovereenkomsten een volstrekt kunstmatige constructie wordt opgezet, met het wezenlijk doel te voorkomen dat de belastingautoriteiten kunnen beslissen dat voor de waarde van die overeenkomsten tussen verbonden personen moet worden uitgegaan van de normale waarde ervan, moeten die overeenkomsten worden geherdefinieerd zonder het bestaan van die constructie in aanmerking te nemen.

4) Het begrip ‚normale handelstransacties’ houdt in het kader van misbruik van de belasting over de toegevoegde waarde geen verband met de transacties die een belastingplichtige gewoonlijk of gebruikelijk verricht. De beoordeling of een transactie wordt verricht in het kader van ‚normale handelstransacties’ moet plaatsvinden op grond van de aard van de betrokken transactie of constructie en de vraag of het daarbij om een louter kunstmatige constructie gaat die in wezen is opgezet met het doel een belastingvoordeel te verkrijgen, en niet om andere commerciële redenen. De banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de bij de constructie ter verlaging van de belastingdruk betrokken ondernemers en dus de vraag of de partijen bij de transactie onder normale commerciële voorwaarden handelen, en de vraag of een transactie tot commerciële lasten en risico's leidt die gewoonlijk aan dergelijke transacties zijn verbonden, zijn van belang voor het onderzoek of de transactie kunstmatig is.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – Arrest van 21 februari 2006 (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609) (hierna: „arrest Halifax”).

3 – Arrest van 21 februari 2008 (C-425/06, Jurispr. blz. I-897).

4 – Arrest van 22 mei 2008 (C-162/07, Jurispr. blz. I-4019).

5 – Zie artikel 13, B, 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”), dat er onder meer in voorziet dat lidstaten vrijstelling verlenen voor handelingen ter zake van verzekering. Zie het huidige artikel 135, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”).

6 – Weald Leasing is een volle dochter van CML en afzonderlijk geregistreerd als btw-plichtige.

7 – Zie artikel 17, leden 2 en 5, van de Zesde richtlijn, thans de artikelen 168 en 173 van de btw-richtlijn.

8 – Aangehaald in voetnoot 2.

9 – Schedule 6, § 1, sub 1, bij de VAT Act 1994 luidt:

„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.”

10 – De High Court aanvaardde de stelling van de Commissioners dat CML, CARC, Weald Leasing en Suas niet de normale economische en commerciële risico's droegen die gewoonlijk aan de leasing van bedrijfsmiddelen zijn verbonden. De High Court erkende dat de leaseovereenkomsten „commercieel zonder inhoud” waren, omdat zij zo afweken van wat men zou verwachten van partijen die onder normale commerciële voorwaarden met elkaar zaken doen en die zich volgens de lijnen van normale handelstransacties gedragen. Ook aanvaardde hij dat, hoewel de leaseovereenkomsten niet bedrieglijk waren en pogingen waren gedaan om ze de uiterlijke schijn van gewone commerciële afspraken te geven, de transacties kunstmatig waren in de zin dat zij zonder hun wezenlijke doel van het verkrijgen van een belastingvoordeel, nooit in een commerciële context zouden hebben plaatsgevonden. De High Court stelde derhalve vast dat de transacties buiten de normale handelstransacties van partijen vielen. Nadat hij naar de punten 69 tot en met 80 van 's Hofs arrest in de zaak Halifax (aangehaald in voetnoot 2) had verwezen, concludeerde de rechter evenwel dat een regeling geen misbruik oplevert louter omdat zij buiten

de normale handelstransacties valt. In dat verband merkte de rechter op dat het Hof in punt 74 of punt 86 van zijn arrest niet naar „normale handelstransacties” verwijst bij zijn formulering van de eerste voorwaarde voor toepassing van het misbruikbeginsel. Hij concludeerde dat indien het Hof de verwijzingen naar „normale handelstransacties” in de punten 69 en 80 van zijn arrest Halifax van belang achtte, het nader zou hebben toegelicht wat het met dat begrip bedoelt.

11 – Zie arrest Halifax, aangehaald in voetnoot 2, punten 69-73.

12 – Zie arrest Halifax, aangehaald in voetnoot 2, punt 93.

13 – Zie arrest Halifax, aangehaald in voetnoot 2, punt 94.

14 – Zie arrest Halifax, aangehaald in voetnoot 2, punten 74 en 75.

15 – Zie arrest Halifax, aangehaald in voetnoot 2, punt 73.

16 – Arrest van 21 februari 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Jurispr. blz. I-1751).

17 – Arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punt 28).

18 – De leasing van bedrijfsmiddelen is in beginsel een levering van diensten krachtens artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn.

19 – Ik wijs er daarentegen op dat Ierland in zijn schriftelijke opmerkingen stelt dat het beginsel van fiscale neutraliteit vereist dat iemand die geen recht heeft op aftrek op het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, de last van die niet-aftrekbaarheid zou moeten dragen door de btw alsdan meteen te betalen.

20 – Ingevolge artikel 4 van de Zesde richtlijn wordt als belastingplichtige 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.

21 – Zie naar analogie arrest van 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, Jurispr. blz. I-419). In die zaak oordeelde het Hof dat de maat die een onroerende zaak verhuurt aan de belastingplichtige maatschap waarvan hij deel uitmaakt, zelfstandig handelt in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn. Het overwoog dat er tussen de maatschap en de maat geen banden van ondergeschiktheid bestonden zoals die bedoeld in artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, die zouden betekenen dat aan de voorwaarde dat de maat zelfstandig handelt, niet is voldaan. Bij de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap handelt de maat op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, ook indien hij tegelijkertijd de maatschap die de zaak huurt, beheert. Hieruit volgt derhalve mijns inziens dat het loutere bestaan van een nauwe band tussen twee afzonderlijke belastingplichtigen niet volstaat om door de belastingdienst als een eenheid te worden behandeld. Anders in arrest van 18 oktober 2007, Van der Steen (C-355/06, Jurispr. blz. I-8863). Het Hof oordeelde in die zaak dat er een verhouding van ondergeschiktheid bestond tussen een vennootschap en haar directeur. Het stelde om te beginnen vast dat de vennootschap de directeur een vast maandsalaris en een jaarlijkse vakantie-uitkering betaalde. De vennootschap hield loonbelasting en premies volksverzekeringen in op zijn salaris. In de tweede plaats handelde de directeur bij de verrichting van zijn diensten als werknemer niet in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid, maar voor rekening en onder verantwoordelijkheid van de vennootschap. In de derde plaats droeg de directeur geen enkel economisch bedrijfsrisico voor het optreden als bestuurder van de vennootschap en het uitvoeren van de werkzaamheden in het kader van de door de vennootschap jegens derden verrichte handelingen.

22 – Blijkens het dossier hadden de nationale belastingautoriteiten, wanneer Suas, die niet tot de Churchill Group behoort en geen formele band heeft met Weald Leasing, CARC of CML, niet bij de leaseovereenkomsten betrokken was geweest, kunnen beslissen dat voor de waarde van de betrokken leveringen moest worden uitgegaan van de normale waarde.

23 – Artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt het volgende: „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 procedure voor die machtiging is neergelegd in artikel 27, leden 2-4, van de Zesde richtlijn. Artikel 27, lid 5, luidt: „De lidstaten die op 1 januari 1977 bijzondere maatregelen als bedoeld in lid 1 toepasten, mogen deze handhaven op voorwaarde dat zij de Commissie voor 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.”

24 – Zie naar analogie arrest Marks & Spencer, aangehaald in voetnoot 17, punten 20-28. Volgens dat arrest ontleent een belastingplichtige onderneming aan het EU-recht geen rechtstreeks werkend recht op vrijstellingen of afwijkingen die door een lidstaat overeenkomstig de Zesde richtlijn worden vastgesteld. Zie echter de conclusie van advocaat-generaal Kokott in die zaak, die in feite stelt dat een belastingplichtige zowel aan het nationale recht als aan het EU-recht een recht ontleent. Zie punt 43 van die conclusie.

25 – Zie naar analogie arrest van 13 februari 1985, Direct Cosmetics (5/84, Jurispr. blz. 617, punt 37).

26 – Aangehaald in voetnoot 2.

27 – Arrest Halifax, aangehaald in voetnoot 2. Een beoordeling van de normale waarde van een leaseovereenkomst houdt noodzakelijkerwijs in dat de looptijd van die overeenkomsten in relatie

tot de aard van de betrokken bedrijfsmiddelen in aanmerking wordt genomen.

28 – Aangehaald in voetnoot 3.

29 – Aangehaald in voetnoot 2.

30 – Aangehaald in voetnoot 4.

31 – Niettegenstaande het gebruik van de bewoordingen „hun normale handelstransacties” (cursivering van mij) in punt 80 van het arrest Halifax (aangehaald in voetnoot 2).

32 – Vooral ook omdat de bedrijfsactiviteiten van een ondernemer zich in de loop der tijd kunnen wijzigen en ontwikkelen.

33 – Zie met betrekking hiertoe punt 75 van het arrest Halifax (aangehaald in voetnoot 2).

34 – De verwijzende rechter gebruikt in vraag 3 b, sub 3, de omschrijving „commercieel levensvatbaar”. Daar deze aanduiding kan worden opgevat in de zin van een winstgevende transactie, gebruik ik haar derhalve niet.

35 – Zie arrest Halifax (aangehaald in voetnoot 2), punt 81.

36 – De verwijzende rechter moet mijns inziens alle toepasselijke contractbepalingen en relevante omstandigheden onderzoeken en wegen.

37 – Zie punt 75 van het arrest Halifax (aangehaald in voetnoot 2).