



Datum van
inontvangstneming

:

02/05/2017

Zaak C-153/17

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

27 maart 2017

Verwijzende rechter:

Supreme Court of the United Kingdom (Verenigd Koninkrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

22 maart 2017

Verzoekende partij:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Verwerende partij:

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

THE SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM

22 maart 2017

[OMISSIS]

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (verweerster) /

Commissioners for Her Majesty's Revenue en Customs (verzoekster)

[OMISSIS]

BESLISSING

1. De in bijlage bij deze beslissing uiteengezette vragen worden krachtens artikel 267 VWEU ter prejudiciële beslissing aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voorgelegd.

2. De behandeling van de zaak wordt geschorst totdat het Hof van Justitie de vragen zal hebben beantwoord of tot nader order.
3. De beslissing over de kosten wordt aangehouden.

De griffier

22 maart 2017 [Or. 2]

BIJLAGE

Inleiding

- 1 Het verzoek van de Supreme Court of the United Kingdom (hoogste rechterlijke instantie van het Verenigd Koninkrijk) heeft betrekking op de uitlegging van de artikelen 168 en 173 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Het geschil tussen partijen betreft de vraag hoe btw moet worden afgetrokken van overheadkosten die algemene kosten van een onderneming zijn, wanneer die onderneming zowel belastbare als vrijgestelde handelingen verricht, maar die algemene kosten alleen in de prijs van de vrijgestelde handelingen worden opgenomen.
- 3 De Supreme Court, die in laatste instantie uitspraak doet, is van oordeel dat beantwoording van onderstaande vragen noodzakelijk is om in deze zaak een beslissing te kunnen geven.

Gestelde vragen

- 1) Kan de belastingplichtige, wanneer aan leasetransacties (die bestaan in vrijgestelde financieringen en belastbare beschikbaarstelling van voertuigen) toegeschreven overheadkosten enkel zijn opgenomen in de prijs van de vrijgestelde verstrekking door de belastingplichtige van financieringen, een bedrag aan op die kosten rustende voorbelasting aftrekken?
- 2) Wat is de juiste uitlegging van punt 31 van het arrest van 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), meer in het bijzonder van de overweging dat overheadkosten „deel uit[maken] van de algemene kosten van de belastingplichtige en [...] als zodanig bestanddelen [zijn] van de prijs van de producten van een onderneming”?

In het bijzonder:

- a) Moet deze passage aldus worden uitgelegd dat een lidstaat steeds een bedrag aan voorbelasting aan iedere handeling moet toeschrijven bij iedere krachtens artikel 173, lid 2, onder c), van de richtlijn?

- b) Is dat zelfs het geval onder feitelijke omstandigheden waarbij de overheadkosten niet worden opgenomen in de prijs van de belastbare handelingen van de onderneming?
- 3) Impliceert het feit dat de overheadkosten, althans tot op zekere hoogte, zijn gebruikt voor het belastbare ter beschikking stellen van voertuigen
 - a) dat een bedrag aan op die kosten rustende voorbelasting aftrekbaar moet zijn? **[Or. 3]**
 - b) Is dat zelfs het geval onder feitelijke omstandigheden waarbij overheadkosten niet worden opgenomen in de prijs van het belastbare ter beschikking stellen van voertuigen?
- 4) Kan het in beginsel toelaatbaar zijn dat het belastbare ter beschikking stellen van voertuigen (of de waarde ervan) buiten beschouwing wordt gelaten om te komen tot een bijzondere methode krachtens artikel 173, lid 2, onder c), van de richtlijn?

Partijen

- 4 Verzoekster, Her Majesty's Revenue and Customs (hierna: „HMRC”), is belast met de heffing en de inning van btw in het Verenigd Koninkrijk. Zij wordt vertegenwoordigd door Owain Thomas QC en Amy Mannion, barristers, geïnstrueerd door de Commissioners' General Counsel and Solicitor, [omissis].
- 5 Verweerster, Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (hierna: „VWFS”), is een volledige dochteronderneming van Volkswagen Financial Services AG, die op haar beurt wordt gehouden door Volkswagen AG. VWFS is het vertegenwoordigend lid van de btw-groep WFS. VWFS wordt vertegenwoordigd door Nicola Shaw QC en Michael Jones, barristers, [omissis]

Procedure voor de nationale rechterlijke instanties

- 6 Op 16 juni 2008 heeft HMRC VWFS aangeslagen in de btw. Op 30 september 2008 heeft HMRC een besluit tot vaststelling van de heffingsgrondslag uitgebracht. In de btw-aanslag past HMRC een andere dan de door VWFS voorgestane methode toe om te bepalen in hoeverre deze laatste voorbelasting voor een bepaald deel van haar activiteiten, zoals hieronder nader uiteengezet, moet kunnen aftrekken.
- 7 VWFS heeft het besluit aangevochten bij de Taks Chamber van het First-tier Tribunal (hierna: „FTT”). Het beroep is behandeld tussen 20 en 23 juni 2011. Bij beslissing van 18 augustus 2011 is VWFS in het gelijk gesteld.

- 8 Het hoger beroep van HMRC bij de Taks Chamber van het Upper Tribunal (hierna: „UT”) is behandeld op 23 en 24 oktober 2012. Bij uitspraak van 12 november 2012 is het hoger beroep van HMRC toegewezen. **[Or. 4]**
- 9 Het beroep van VWFS bij de Court of Appeal is behandeld op 16 en 17 april 2015. Op 28 juli 2015 is het beroep van VWFS gegrond verklaard.
- 10 De Supreme Court heeft HMRC op 23 december 2015 verlof verleend in beroep te gaan, waarop het beroep op 3 november 2016 is behandeld. Na partijen te hebben gehoord heeft de Supreme Court besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing te verzoeken.

Relevante feiten en voorwerp van het geschil

- 11 De groep Volkswagen AG, waarvan VWFS een volledige dochteronderneming is, bezit een aantal merken voertuigen (hierna: „groepsmerken”), waaronder Volkswagen Cars, Volkswagen Commercial Vehicles, Audi, SEAT en Skoda.
- 12 In haar jaarrekeningen beschrijft VWFS de voornaamste activiteiten van de onderneming als volgt:

„De voornaamste activiteit van de onderneming is het verstrekken van financieringen voor particulieren, bedrijven en dealers aan klanten van de dealernetwerken van Volkswagen Group United Kingdom. Onze onderneming biedt daarnaast diverse verzekerings-, service- en onderhoudsdiensten aan alsook business development activiteiten voor de dealernetwerken”.

- 13 De activiteiten omvatten zes sectoren:
 - a. Retail, waartoe behoort (i) het aangaan van huurkoopovereenkomsten met klanten voor voertuigen van groepsmerken, (ii) het aangaan van leaseovereenkomsten met klanten voor voertuigen van groepsmerken, en (iii) het aangaan van overeenkomsten voor service en onderhoud tegen vaste prijzen voor voertuigen van groepsmerken;
 - b. Op groothandelniveau het verstrekken van financieringen aan dealers van voertuigen van groepsmerken voor de aanschaf van demonstratievoertuigen en voorraad (nieuwe en gebruikte voertuigen);
 - c. Volkswagen Insurance Services, waarmee verzekeringen worden aangeboden aan eigenaars en dealers van voertuigen van groepsmerken; **[Or. 5]**
 - d. Asset backed securitisering, die het aanbieden van gesecuritiseerde huurkoopovereenkomsten omvat;

- e. de afhandeling van overeenkomsten, waartoe behoort de afstand van voorheen geleasede of teruggenomen voertuigen van groepsmerken, en
- f. een „Catch all”-sector, die onder meer omvat het aanbieden van trainingsprogramma's of de verhuur van borden aan dealers van voertuigen van groepsmerken.
- 14 In de onderhavige procedure is de onder de sector retail vallende activiteit van VWFS aan de orde. In de die sector biedt VWFS zowel aan de zakelijke klant als aan de particulier drie soorten „koopproducten” aan. Ofschoon die producten verschillende benamingen hebben (huurkoop, „Solutions” en leasing) omvatten zij alle handelingen ter zake van huurkoop zoals die in het onderhavige geval aan de orde zijn en die hierna worden aangeduid als handelingen in verband met „huurkoop”.
- 15 Voor ieder huurkooptransactie koopt VWFS het voertuig van de wederverkoper en stelt zij het tegen betaling in termijnen ter beschikking van de klant op basis van een huurkoopovereenkomst. Volgens de overeenkomst gaat de eigendom van het voertuig pas over op de klant nadat alle op grond van de overeenkomst verschuldigde betalingen zijn gedaan.
- 16 Deze activiteit op het gebied van huurkoop is volledig geregeld in het Verenigd Koninkrijk. VWFS wordt in het kader van de huurkoopovereenkomst als leverancier van het voertuig beschouwd en in samenhang daarmee bevat de overeenkomst krachtens de wet een aantal bepalingen ter bescherming van de consument, daaronder begrepen de bepaling dat het voertuig geen gebreken vertoont. Ofschoon VWFS in dit verband zelf de wederverkoper kan aanspreken, heeft deze verplichting tot gevolg dat de door VWFS verrichte dienst niet alleen het verstrekken van krediet omvat, maar ook bijstaan van de klant voor het voertuig zelf, zoals de behandeling van klachten over de kwaliteit.
- 17 Een huurkoopovereenkomst vermeldt in het algemeen de contante prijs van het voertuig, die gelijk is aan de door VWFS aan de wederverkoper betaalde prijs, zinder marge. **[Or. 6]**
- 18 De prijs verminderd met een reeds betaald bedrag (zoals een aanbetaling) vormt het voor de overeengekomen looptijd te financieren bedrag. De overeenkomst vermeldt het te betalen totaalbedrag (inclusief de aanbetaling) evenals de details betreffende de maandelijkse en eventuele andere betalingen. Het verschil tussen de contante prijs en het te betalen totaalbedrag is het totale bedrag aan kosten voor krediet, dat in de overeenkomst wordt gesplitst in rente, „dossierkosten” en „koopoptie”. Het met de koopoptie gemoeide bedrag en de dossierkosten worden vastgesteld op basis van de marktprijs.
- 19 Het rentetarief wordt bepaald door VWFS. Deze past daartoe op haar eigen kosten voor financiering van het voertuig een marge toe voor overheadkosten, een winstmarge en een marge voor niet geïnde schuldvorderingen De merken van de

groep trachten hun voertuigen echter op velerlei manieren aantrekkelijker te maken voor de consument, onder meer met kortingen en upgrades, maar ook met financieringsmogelijkheden, daaronder begrepen leningen tegen lage rente of nultarief of het aanvaarden van geringe aanbetalings. Indien het door VWFS gehanteerde markttarief hoger is dan het tarief dat de groepsmerken aan de klant wensen aan te bieden, kunnen zij het verschil voor hun rekening nemen door VWFS te betalen. De merken betalen aan VWFS het verschil rechtstreeks uit hun marketingbudget. Het commerciële risico rust hier dus bij de merken van de groep.

- 20 In de onderhavige zaak heeft het FTT vastgesteld dat voor wat betreft de huurkooptransacties door VWFS in de sector retail de overheadkosten van deze laatste zijn ingebouwd in het rentetarief, de kosten van de koopoptie en de dossierkosten die bij huurkoop in rekening worden gebracht. Overheadkosten worden niet apart in rekening gebracht. Overheadkosten vormen geen deel van de contante prijs die de klant voor het voertuig aan VWFS betaalt, aangezien die enkel de door VWFS aan de wederverkoper betaalde prijs weergeeft.
- 21 In de boeken van VWFS wordt bovendien in de beschrijving van de voornaamste boekhoudkundige methodes het gebruik van operationele leasing beschreven voor financiële leasing, daaronder begrepen de huurkoop in de onderhavige zaak. Rente wordt bij de omzet gerekend. De omzet omvat echter niet het deel van de betalingen in verband met huurkoopovereenkomsten dat betrekking heeft op de koopprijs van het voertuig. Alleen de financiering wordt in de omzet opgenomen,
- 22 Het FTT heeft geoordeeld dat de financieringspakketten van VWFS als voornaamste doel hebben, de verkopen van voertuigen van de groepsmerken te ondersteunen. VWFS is een interne financieringsarm [Or. 7] die alleen maar financieringen aanbiedt voor groepsmerken. De beschikbaarheid van financieringspakketten is van wezenlijk belang voor de verkopen van voertuigen aan de consument door de groepsmerken en door de wederverkopers. Dit wordt door VWFS op een aantal manieren ondersteund, onder meer door training van verkooppersoneel van wederverkopers en het gebruik van een e-Learning systeem waarvan wederverkopers gebruik kunnen maken voor de marketing en verkoop van voertuigen van het merk VW. VWFS brengt geen afzonderlijk bedrag aan de groepsmerken of aan de dealers in rekening voor haar deelneming en ondersteuning aan reclamecampagnes, zij het dat zij sommige kosten, voornamelijk overnachtingen en andere kosten, in rekening kan brengen voor deelneming aan e-Learning. In het algemeen worden de kosten afgeschreven op het algehele operationele budget van VWFS.
- 23 Die verkoopactiviteiten worden weliswaar door VWFS ondersteund, maar worden verricht door afzonderlijke ondernemingen. Die afzonderlijke ondernemingen, zelfs binnen de VW-groep, vallen niet onder dezelfde btw-groepsregistratie als VWFS.

Btw-positie van VWFS en van haar sector retail

- 24 VWFS verricht in het kader van haar activiteiten belastbare en vrijgestelde handelingen. Zij is dus een gedeeltelijk vrijgestelde marktdeelnemer.
- 25 Partijen zijn het erover eens dat een huurkoopovereenkomst weliswaar één handelstransactie is, maar voor de btw-wetgeving van het Verenigd Koninkrijk een aantal afzonderlijke verrichtingen omvat:
- a. de belastbare beschikbaarstelling van een voertuig, waarvoor de leverancier voorbelasting over de volle prijs van het voertuig moet berekenen vanaf de begindatum van de overeenkomst [ingevolge artikel 14, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn, in de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk uitgevoerd bij paragraaf 1(2), Schedule 4 van de Value Added Tax Act 1994];
 - b. de verstrekking van krediet [ingevolge artikel 135, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, in de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk uitgevoerd bij punt 3, Group 5, Schedule 9, van de Value Added Tax Act 1994].
- 26 In het kader van haar activiteiten is VWFS ook voorbelasting verschuldigd, ten dele alleen voor belastbare of voor vrijgestelde handelingen en ten dele voor beide. Deze laatste btw wordt in het Verenigd Koninkrijk als „residueel” aangeduid. **[Or. 8]**
- 27 Die residuele btw heeft betrekking op dagelijkse overheadkosten, zoals:
- a. tijdelijk personeel, opleiding en aanwerving van personeel;
 - b. overnachtingen en eten/drinken van personeel;
 - c. reiskosten, parkeergeld, tol en huur, onderhoud en reparatie van voertuigen;
 - d. recepties voor marketing en voor het personeel;
 - e. IT-beheer en -onderhoud;
 - f. verwarming, verlichting, schoonmaak, veiligheid en andere kosten aan gebouwen;
 - g. huur van meubilair;
 - h. koerierdiensten, kantoorbenodigdheden, printers, kopieerapparaten en archieven; en
 - i. juridische, fiscale en boekhoudkundige uitgaven.

- 28 Aangezien VWFS een gedeeltelijk vrijgestelde marktdeelnemer is, moet worden bepaald in hoeverre zij in aanmerking komt voor aftrek van voorbelasting voor de sectoren waarin zij werkzaam is.
- 29 Na een aantal bijeenkomsten tussen partijen ter bespreking van een aanpassing van de methode voor de bepaling van het aandeel aftrekbare btw, in het Verenigd Koninkrijk bekend als „Partial Exemption Special Method” (hierna: „PESM”), heeft VWFS op 2 februari 2007 HMRC aangeschreven met een voorstel voor een nieuwe PESM. De nieuwe methode hield in dat de residuele voorbelasting aan de sectoren activiteiten van VWFS zou worden toegerekend in verhouding tot de omzet in iedere sector, waarna een bijzondere methode zou worden toegepast om de voor iedere sector aftrekbare voorbelasting te bepalen.
- 30 De nieuwe PESM verdeelt de activiteiten van VWSF over de zes hierboven vermelde sectoren, te weten retail, verkoop op groothandelniveau, Volkswagen Insurance Services, Asset backed securitisering, de afhandeling van overeenkomsten en „Catch all”. De eerste etappe voor de attributie van voorbelasting houdt geen rekening met de verdeling in sectoren. Alle uitsluitend voor belastbare leveringen en verrichtingen gebruikte of te gebruiken leveringen, verkrijgingen en importen worden geïdentificeerd, de daarop rustende voorbelasting is aftrekbaar. Hetzelfde geschiedt voor de vrijgestelde leveringen of activiteiten waarbij geen belastbare verrichtingen worden gedaan. Die voorbelasting is niet aftrekbaar. Voorbelasting die niet rechtstreeks aldus kan worden toegedeeld wordt behandeld als volgt:
- a. Eerst worden alle uitsluitend in één bepaalde sector gebruikte of te gebruiken leveringen en verrichtingen vastgesteld. De voorbelasting daarover wordt volledig aan die sector toebedeeld. **[Or. 9]**
 - b. Voor de voorbelasting die niet rechtstreeks kan worden toegerekend of volledig kan worden toebedeeld aan één bepaalde sector, wordt een aandeel residuele btw toebedeeld aan iedere sector en wordt het betrokken percentage vastgesteld door toepassing van de passende methode. Die toebedeling geschiedt op basis van de een waarde: de voorbelasting wordt over de sectoren verdeeld in de verhouding waarin de waarde van de verrichtingen in iedere sector staat tot de totale waarde van de verrichtingen van alle sectoren. Bij deze verdeling wordt de waarde van volgens huurkoopovereenkomsten verkochte voertuigen uitgesloten.
- 31 Voor de sector retail is de toebedeelde residuele voorbelasting aftrekbaar „voor zover zij betrekking heeft op voor het verrichten van belastbare handelingen gebruikte of te gebruiken goederen of diensten, uitgedrukt als een aandeel in het volledige gebruik of voorgenomen gebruik”.
- 32 In het onderhavige geval is dus in hoofdzaak de vraag aan de orde in hoeverre de aan de sector retail toebedeelde residuele voorbelasting door VWFS „gebruikte of

te gebruiken” voorbelasting voor het verrichten van belastbare handelingen in die sector is.

- 33 In dit verband hebben partijen ieder een methode voor de bepaling van dat aandeel aangevoerd.

De methode van VWFS

- 34 Het volgens VWFS voor de sector retail billijke en redelijke uitgangspunt voor de methode is dat binnen de sector retail zowel belastbare als vrijgestelde handelingen worden verricht. De verrichtingen in verband met lease- en serviceovereenkomsten zijn belastbaar. Bij huurkooptransacties is echter geen sprake van één verrichting. De verkoop van een voertuig is een belastbare levering en de verstrekking van krediet is vrijgesteld. De door VWFS voorgestane methode maakt onderscheid tussen die verrichtingen en weegt iedere transactie binnen de sector ten einde te waarborgen dat de berekening een juiste weergave vormt van de mate waarin de diverse transacties gebruik maken van de overheadkosten waarop de residuele btw betrekking heeft.
- 35 Op basis daarvan worden volgens de door VWFS voorgestelde methode huurkoopovereenkomsten behandeld als twee transacties (een vrijgestelde en een belastbare). Leaseovereenkomsten zijn belastbare handelingen, maar voorgesteld wordt, dat er dezelfde waarde aan wordt toegekend als aan huurkoopovereenkomsten omdat er dezelfde overheadkosten aan verbonden zijn [Or. 10] als aan deze laatste. Leaseovereenkomsten worden dus ook geteld als twee transacties (beide belastbaar). Onderhoudsovereenkomsten worden geacht niet evenveel overheadkosten mee te brengen en tellen dus voor één (belastbare) handeling.
- 36 Vervolgens wordt een eenvoudige berekening toegepast door op de residuele voorbelasting die aan de sector retail wordt toebedeeld de verhouding toe te passen waarin het aantal belastbare handelingen (berekend volgens de gegeven weging) staat tot het totale aantal transacties (aldus berekend). Het aantal transacties is niet gekoppeld aan het aantal overeenkomsten, maar aan de –meestal maandelijkse – betalingen in het kader van die overeenkomsten.

De methode van HMRC

- 37 Bij de methode van HMRC wordt het aantal transacties geteld om de residuele voorbelasting die aan de sector retail moet worden toebedeeld te verdelen over de drie activiteiten leasing, huurkoop en onderhoudscontracten. Iedere transactie wordt als één verrichting beschouwd, en wordt niet gewogen zoals volgens de methode van VWFS, waardoor iedere verrichting een gelijk bedrag aan voorbelasting krijgt toebedeeld.
- 38 Ieder aldus toebedeeld bedrag aan voorbelasting wordt vervolgens verdeeld over belastbare en vrijgestelde verrichtingen op basis van de waarde van die

verrichtingen, maar met uitsluiting van de waarde van de aanvankelijke levering van het voertuig krachtens een huurkoopovereenkomst. Ofschoon de waarde van die aanvankelijke beschikbaarstelling wordt uitgesloten (met als resultaat dat de waarde van de huurkooptransactie in ruime mate toerekenbaar zal zijn aan de vrijgestelde verstrekking van krediet), kan een deel van de aan huurkoopovereenkomsten toebedeelde residuele voorbelasting worden afgetrokken omdat deze wordt toegestaan voor andere belastbare handelingen in het kader van die overeenkomsten, zoals dossierkosten en kosten voor een koopoptie.

Relevante wetgeving

(a) Recht van de Unie

39 Artikel 1, lid 2, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

40 Artikel 167 van de btw-richtlijn bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat „op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”. Volgens artikel 62 van dezelfde richtlijn wordt de belasting geacht „verschuldigd te zijn” wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

41 Artikel 168 van de btw-richtlijn bepaalt dat de belastingplichtige voorbelasting kan aftrekken „[v]oor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen”.

42 Wanneer de betrokken goederen en diensten zowel voor belaste als voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt, is artikel 173 van de btw-richtlijn van toepassing. Dat artikel bepaalt:

„1. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).

Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

2. De lidstaten kunnen de volgende maatregelen nemen:

- a) de belastingplichtige toestaan een aftrekbaar gedeelte te bepalen voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, indien voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd;
- b) de belastingplichtige verplichten voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening een aftrekbaar gedeelte te bepalen en voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding te voeren;
- c) de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;
- d) de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens de in lid 1, eerste alinea, vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen;
- e) bepalen dat, indien de btw die niet door de belastingplichtige kan worden afgetrokken, onbeduidend is, hiermee geen rekening wordt gehouden.”

b) Nationaal recht

- 43 Aan de bepalingen van de btw-richtlijn betreffende de aftrek van voorbelasting is in het recht van het Verenigd Koninkrijk uitvoering gegeven in section 26 van de Value Added Tax Act 1994 en regulations 101 en 102 van de Value Added Tax Regulations 1995. In regulation 101(2)(d) is de standaardmethode neergelegd. De ingevolge artikel 173 van de btw-richtlijn toegestane afwijking van de standaardmethode is neergelegd in regulation 102 van de Value Added Tax Regulations 1995, op grond waarvan HMRC een bijzondere methode voor de bepaling van het toegestane aandeel residuele voorbelasting kan toestaan.

Samenvatting van de argumenten van HMRC

- 44 Met betrekking tot de eerste vraag: In dit geval hangt het recht van een belastingplichtige op aftrek van voorbelasting af van de mate waarin de goederen en diensten worden „gebruikt” voor belastbare handelingen in plaats van voor vrijgestelde handelingen. Het btw-stelsel berust op de gedachte dat de last van de btw op de verbruiker wordt afgewenteld in de in iedere schakel van de keten berekende prijs, waarbij alleen de in iedere schakel toegevoegde waarde wordt belast. De meest voor de hand liggende uiting van „gebruik” is dan ook dat de uitgaven voor de aanschaf van de eerdere prestaties zijn begrepen in de prijs van de latere transactie (zie conclusie in de zaak TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:352, punten 32 en 34).
- 45 Dit is de normale commerciële context voor de levering van goederen en diensten en toont aan hoe de belasting op de eindverbruiker wordt afgewenteld. Het btw-stelsel verhindert de aftrek van voorbelasting die niet op de eindverbruiker kan worden afgewenteld omdat de latere verrichting is vrijgesteld (zie arrest van 19 januari 1982, Becker, 8/81, EU:C:1982:7, punt 44). Iedere toedelingsmethode

krachtens de afwijkmogelijkheid van artikel 173, lid 2, onder c), moet dat beginsel eerbiedigen.

- 46 In de onderhavige zaak staat vast dat een bedrag aan overheadkosten is toe te schrijven aan de sector retail, meer in het bijzonder aan huurkooptransacties. Dat aandeel van die kosten is alleen opgenomen in de prijs van – vrijgestelde – verstrekking van krediet, en maakt geen deel uit van de kostencomponenten van de belastbare leveringen van voertuigen door een belastingplichtige. Die kosten kunnen dus niet op de verbruiker worden afgewenteld. De „economische realiteit” van huurkooptransacties (zie arrest van 7 oktober 2010, *Loyalty Management UK en Baxi Group*, C-53/09 en C-55/09, EU:C:2010:590, punten 39 en 40) [Or. 13] is, dat de overheadkosten economische gezien worden „gebruikt” voor vrijgestelde handelingen en niet voor belastbare handelingen.¹
- 47 In verband met de tweede vraag merkt HMRC op dat het Hof van Justitie in het arrest van 8 juni 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300), het algemene beginsel heeft uitgesproken dat btw op overheadkosten aftrekbaar is, en dat dit aldus moet worden uitgelegd dat in het algemeen overheadkosten kunnen worden aangemerkt als kostencomponenten van alle verrichtingen in een later stadium (zie ook conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2000:207, punten 3 en 42, en arrest van 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, punt 35). In die twee zaken was de vraag gesteld of bepaalde kosten uit een eerder stadium konden worden toebedeeld aan specifieke transacties of dat die kosten moesten worden behandeld als overheadkosten van de onderneming als geheel en dus konden worden afgetrokken volgens de methode die door de onderneming werd toegepast. De vragen had geen betrekking op de manier waarop de lidstaten en de belastingplichtigen [krachtens artikel 173, lid 2, onder c] moeten bepalen in hoeverre overheadkosten worden gebruikt voor belastbare en niet voor vrijgestelde handelingen.
- 48 De op het gebruik gebaseerde afwijking moet worden toegepast met eerbiediging van de beginselen die het Hof in het arrest van 10 juli 2014, *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, punten 22-35), heeft geformuleerd. Punt 31 van het arrest van 8 juni 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300), kan niet aldus worden uitgelegd dat daarin de regel zou zijn vastgelegd dat HMRC de waarde van een voertuig van de belastbare beschikbaarstelling van een voertuig bij een

¹ De onderhavige zaak verschilt ook fundamenteel van de zaken waarin op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit aftrek geboden is ook al zijn er geen verrichtingen in een later stadium op het moment waarop de btw verschuldigd wordt omdat met een activiteit wordt gestart of omdat met een activiteit wordt gestopt. In dergelijke gevallen (zie arresten van 14 februari 1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, punten 24 en 25; van 15 januari 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, punt 20; van 29 februari 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, punten 16-19, en van 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110) had de belastingplichtige toen de belastingschuld ontstond de bedoeling de kosten op te nemen in de prijs van transacties in een later stadium, zodat voorbelasting aftrekbaar zou zijn voor zover die transacties belastbaar waren. In het onderhavige geval zal de voorbelasting nooit in de prijs van het voertuig worden opgenomen omdat zij steeds is opgenomen in de vrijgestelde financiële lasten.

toebedelingsmethode volgens artikel 173, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn niet in de beschouwing mag betrekken, in het bijzonder gelet op de erkenning in punt 25 van het arrest *Midland Bank* dat, gezien de diversiteit van de handelstransacties, de in de wetgeving neergelegde criteria op de feiten van elke zaak moeten worden toegepast.

- 49 Het arrest *Midland Bank* heeft geen regel vastgelegd op grond waarvan op grond waarvan overheadkosten altijd worden „behandeld als” onderdelen van de prijs van alle verrichtingen die worden gedaan, ongeacht de feitelijke situatie. De mogelijkheid zelf van toebedelingsmethoden die zijn gebaseerd op sectoren van een activiteit toont aan dat de aftrek van voorbelasting voor iedere sector gebaseerd is op de activiteiten in de betrokken sector (en niet op een veronderstelde band met de activiteit in haar geheel (zie [**Or. 14**] arrest van 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, punten 38-41). Er bestaat geen regel op grond waarvan een lidstaat steeds een bedrag aan voorbelasting op overheadkosten aan iedere verrichting moet toedelen in ongeacht welke toebedelingsmethode op grond van artikel 173, lid 2, onder c).
- 50 Uit een en ander volgt dat indien VWFS recht zou hebben op aftrek van residuele voorbelasting die enkel in de prijs van vrijgestelde verrichtingen is opgenomen, zij stelselmatig btw zou terugkrijgen zonder overtuigende rechtvaardiging. Het FTT heeft uitdrukkelijk vastgesteld dat dat het kunstmatig zou zijn om te beweren dat de levering van een voertuig door VWFS met verlies geschiedt. De over de verkoop van een voertuig gedeclareerde belasting wordt verrekend door aftrek van de voorbelasting op de aanschafprijs. Volgens de methode van VWFS zou echter meer voorbelasting kunnen worden afgetrokken ook al staat daar geen latere belasting tegenover en ook al zijn de kosten in de vrijgestelde financiële last opgegaan. Gewone commerciële transacties als huurkooptransacties zouden dan ook met subsidie van HMRC plaatsvinden doordat een belasting wordt toegepast.
- 51 Met betrekking tot de derde vraag: gelet op de feiten is er sprake van fysiek gebruik van de overheadkosten bij de belastbare beschikbaarstelling van de voertuigen, maar dat gebruik komt niet tot uiting in de prijs van de belastbare beschikbaarstelling van voertuigen. Volgens HMRC is het daadwerkelijke economische gebruik dat van die kosten is gemaakt het juiste criterium.
- 52 Met betrekking tot de vierde vraag: volgens HMRC kan het in beginsel toelaatbaar zijn dat de waarde van de belastbare beschikbaarstelling van voertuigen wordt uitgesloten om tot een toebedelingsmethode krachtens artikel 173, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn te komen. Deze benadering is reeds terug te vinden in de rechtspraak van het Hof (zie arrest van 10 juli 2014, *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056). Het door HMRC gewilde effect is in het geval van VWFS identiek (en VWFS sluit in haar rekeningen de waarde van het voertuig uit van haar omzet). Het enige verschil is dat de waarde van het voertuig in dit geval een afzonderlijke verrichting voor de btw is door de manier waarop de btw in het Verenigd Koninkrijk in rekening wordt gebracht voor huurkooptransacties.

Economisch gesproken is er geen verschil: er mag geen voorbelasting op overheadkosten worden afgetrokken van de waarde van het voertuig.

Samenvatting van de argumenten van VWFS

- 53 VWFS merkt op dat het recht op aftrek van voorbelasting deel uitmaakt van het btw-stelsel (vastgelegd in het huidige artikel 167 van de btw-richtlijn) en **[Or. 15]** in beginsel niet kan worden beperkt: zie arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 47). De aftrekkeregeling is bedoeld, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw (arrest van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 19).
- 54 Artikel 168 van de btw-richtlijn bepaalt dat de belastingplichtige voorbelasting kan aftrekken „[v]oor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen”. De belangrijkste term, „gebruikt”, vormt de kern van de meeste zo niet alle uitspraken van het Hof betreffende het recht op aftrek.
- 55 In het geval van overheadkosten worden die kosten niet „gebruikt voor” bepaalde belatbare of vrijgestelde handelingen. Die kosten zijn niettemin gedeeltelijk aftrekbaar, naar rato van de door de belastingplichtige verrichte belastbare handelingen, omdat die algemene kosten de onderneming in staat stellen haar activiteiten te verrichten. Als zodanig worden zij dus „gebruikt voor” de bedrijfsactiviteiten als geheel: zie arresten van 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punten 29-31), en van 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punt 35).
- 56 Partijen zijn het erover eens dat de betrokken kosten in feite overheadkosten zijn voor de economische activiteit van VWFS als geheel. Volgens de rechtspraak van het Hof zijn die kosten dus als zodanig kostencomponenten van de producten van VWFS en houden zij rechtstreeks en onmiddellijk verband met de activiteiten van VWFS als geheel, haar huurkooptransacties daaronder begrepen. Hieruit volgt dat de aan die kosten verbonden inbreng wordt „gebruikt voor” die huurkooptransacties, die, zoals eveneens vaststaat, zowel belastbare als vrijgestelde handelingen meebrengt.
- 57 VWFS kan dan ook een deel van de voorbelasting aftrekken voor de bij haar huurkooptransacties betrokken belastbare handelingen, hoofdzakelijk de beschikbaarstelling van het voertuig zelf, welke beschikbaarstelling uiteraard kosten impliceert, daar de voertuigen zich niet zelf beschikbaar kunnen stellen.
- 58 Volgens HMRC daarentegen kan VWFS helemaal geen voorbelasting voor die belastbare handelingen aftrekken.
- 59 Het kernpunt van HMRC is dat, aangezien de betrokken kosten worden afgewenteld op de voor de vrijgestelde handelingen in rekening gebrachte prijs, zij niet kunnen worden geacht te worden „gebruikt voor” **[Or. 16]** het verrichten van

belastbare handelingen. Dit standpunt berust op een onjuist begrip van de werking van de in de btw-richtlijn neergelegde aftrekregeling.

- 60 In veel gevallen zullen eerdere kosten niet worden opgenomen in de prijs in een later stadium, maar worden zij niettemin beschouwd als aftrekbaar, bij voorbeeld bij verliesgevende transacties (zie arrest van 22 juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punten 40 en 41). Die kosten blijven aftrekbaar omdat het btw-stelsel niet verplicht tot waardetoevoeging (en dus tot afwenteling van de kosten op de eindverbruiker). Bij de normale gang van zaken zal een inbreng deel uitmaken van de prijs van een belastbare handeling, maar het betreft hier geen voorwaarde voor aftrek van voorbelasting.
- 61 Het feit dat de kosten van een bepaalde verwerving worden gedekt door de opbrengst van een transactie in een later stadium en dus mede de prijs daarvan bepaalt, betekent niet dat zij zijn „gebruikt voor” die latere verrichting. Evenzo kan niet worden gezegd dat wanneer bepaalde kosten niet in de prijs van een latere handeling zijn opgenomen, dit betekent dat die kosten niet gemaakt zijn om die latere handeling te verrichten.
- 62 Kort gezegd, het standpunt van HMRC is principieel onjuist en berust op een onjuiste opvatting zowel van de rechtspraak van het Hof als van de werking van het btw-stelsel in het algemeen.