



Datum van inontvangstneming : 11/03/2016

Zaak C-72/16

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

10 februari 2016

Verwijzende rechter:

High Court of Justice of England & Wales (Queen's Bench Division, Administrative Court) (Verenigd Koninkrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 januari 2016

Verzoeksters:

Prospector Offshore Drilling SA

Prospector Rig 1 Contracting Company SARL

Prospector Rig 5 Contracting Company SARL

Ensco plc

Ensco Offshore UK Limited

Rowan Companies plc

Rowan Cayman Limited

Verweerders:

Her Majesty's Treasury

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs („HMRC”)

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

In het Verenigd Koninkrijk is bij de Finance Act 2014 een nieuw stelsel voor de belastingheffing op bepaalde booractiviteiten voor olie- en gaswinning op het continentaal plat van het Verenigd Koninkrijk ingevoerd. Verzoeksters komen voor de verwijzende rechterlijke instantie op tegen Part 8ZA van de Corporation Tax Act 2010 („CTA 2010”), zoals ingevoegd bij Schedule 16 bij de Finance Act 2014 („FA 2014”), wegens strijd met de vrijheid van vestiging, het vrij verrichten van diensten en het vrije kapitaalverkeer naar EU-recht. Part 8ZA voert een winstafschieding in (de winstafschieding voor de onderneming, ter onderscheiding van de winstafschieding voor de productie) voor de aan vennootschapsbelasting van het Verenigd Koninkrijk onderworpen winst uit offshore boringen op het continentaal plat van het Verenigd Koninkrijk en een bovengrens voor uitgaven die binnen de afschieding voor de onderneming bij de berekening van de winst van oliemaatschappijen op de inkomsten in mindering kunnen worden gebracht.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

De verwijzing vindt plaats op grond van artikel 267 VWEU. Voor de verwijzende rechterlijke instantie is de vraag aan de orde of artikel 49, 56 of 63 VWEU in de weg staat aan wetgeving zoals die in het Verenigd Koninkrijk bij Part 8ZA CTA 2010 is ingevoerd om de belastinginkomsten (in het bijzonder de inkomsten uit vennootschapsbelasting in het Verenigd Koninkrijk) te verhogen doordat ondernemingen als verzoeksters een beperktere toegang krijgen tot belastingaftrek waarop volgens het belastingrecht van het Verenigd Koninkrijk normaal wel aanspraak kan worden gemaakt.

Prejudiciële vragen

1. Staat artikel 49, 56 of 63 VWEU in de weg aan nationale wetgeving zoals Part 8ZA van de Corporation Tax Act 2010, die regels geeft voor de kostenafrek voor in het Verenigd Koninkrijk belastbare winst van ondernemingen die booractiviteiten verrichten voor de olie-industrie („oliemaatschappijen”) uit activiteiten (de „betrokken activiteiten”) waarbij bepaalde van een met de oliemaatschappij „verbonden” persoon geleasede activa („relevante activa”) worden ingezet, op grond waarvan:

1.1. voor de berekening van de met de betrokken activiteiten behaalde winst een vooraf bepaalde bovengrens geldt voor de afrekbaarheid van betalingen voor leasing van relevante activa van verbonden personen, die wordt berekend op basis van de aanschafkosten van de geleasede activa;

1.2. ter hoogte van de betalingen die aldus door de bovengrens niet voor afrek in aanmerking zijn gekomen, verrekening mag plaatsvinden met (eventuele) belastbare winst in het Verenigd Koninkrijk van de

oliemaatschappij of andere ondernemingen binnen dezelfde groep, die niet voortvloeit uit de betrokken activiteiten; en

1.3. winst uit de betrokken activiteiten wordt afgescheiden doordat is bepaald dat in het Verenigd Koninkrijk ontstane kosten of zowel binnen als buiten het Verenigd Koninkrijk gemaakte verliezen elders in de groep van de oliemaatschappij niet kunnen worden verrekend met winst uit de betrokken activiteiten, maar wel kunnen worden verrekend met (eventuele) andere winst?

2. Meer in het bijzonder, staat artikel 49, 56 of 63 VWEU in de weg aan dergelijke wetgeving ingeval:

2.1. een aan de vennootschapsbelasting van het Verenigd Koninkrijk onderworpen oliemaatschappij haar activa leaset van een verbonden onderneming, die niet aan de vennootschapsbelasting van het Verenigd Koninkrijk is onderworpen en is opgericht en gevestigd is in een andere lidstaat, en/of

2.2. de omstandigheden zijn zoals uiteengezet in punt 2.1 supra, met de bijzonderheid dat ook de oliemaatschappij in die andere lidstaat is opgericht en gevestigd is, en/of

2.3. de aan de vennootschapsbelasting van het Verenigd Koninkrijk onderworpen oliemaatschappij de dochteronderneming is van een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde moedermaatschappij, die een andere, niet aan vennootschapsbelasting onderworpen en in een derde staat opgerichte en gevestigde dochteronderneming heeft en de oliemaatschappij haar activa van deze dochteronderneming in het derde land leaset, en/of

2.4. er enige andere relevante combinatie is van plaats van vestiging en/of toepasselijke belastingwetgeving voor de oliemaatschappij en/of de lessor van de activa?

3. Luidt het antwoord op een van bovenstaande vragen anders indien in het algemeen en/of in het specifieke geval van [verzoeksters] groepen die booreilanden bezitten en in het Verenigd Koninkrijk boordiensten verrichten geen aanzienlijke nettowinst in het Verenigd Koninkrijk hebben behalve uit booractiviteiten?

4. Luidt het antwoord op een van bovenstaande vragen anders indien de bestreden bepalingen tot doel hebben belastingontwijking door het creëren van een kunstmatig gefragmenteerde ondernemingsstructuur zonder zelfstandige economische realiteit buiten de groep te voorkomen?

Ingeroepen bepalingen van Unierecht en rechtspraak van het Hof

Artikelen 49, 56 en 63 VWEU

Arresten *Eurowings*, C-294/97, EU:C:1999:524; *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138; *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707; *SGL*, C-311/08, EU:C:2010:26.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Corporation Tax Act 2009 (CTA 2009)

Corporation Tax Act 2010 (CTA 2010), zoals gewijzigd bij de Finance Act 2014, in het bijzonder Schedule 16 ter invoering van Part 8ZA

Chapter 1 van Part 4 van de Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 („TIOPA 2010”)

Internationale overeenkomsten

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration (<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>), goedgekeurd door de OESO op 22 juli 2010

OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (<http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>)

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend naar aanleiding van het feit dat verzoeksters hebben geklaagd over de regels die bij Part 8ZA CTA 2010 (Sections 356K-356NG) zijn ingevoerd voor de belastingheffing op booractiviteiten voor de olie- en gaswinning op het continentaal plat van het Verenigd Koninkrijk.
- 2 In het Verenigd Koninkrijk wordt vennootschapsbelasting geheven over winst behaald door binnenlandse vennootschappen en door buitenlandse vennootschappen die in het Verenigd Koninkrijk een vaste inrichting hebben. De regels geven recht op kostenafrek voor de berekening van de met een activiteit behaalde winst, verrekening van met een activiteit van de onderneming geleden verliezen met winst die met een andere activiteit is behaald, en verrekening van verliezen van een onderneming van een groep met winst van een andere onderneming („groepsafrek”).

- 3 Section 5 CTA 2009 bepaalt dat een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap vennootschapsbelasting verschuldigd is voor al haar winst „wherever arising”, terwijl een niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap alleen aan vennootschapsbelasting is onderworpen indien zij in het Verenigd Koninkrijk een activiteit verricht met een vaste inrichting op het belastinggebied van het Verenigd Koninkrijk, en enkel voor winst van die vaste inrichting.
- 4 Winst uit bepaalde specifieke activiteiten op het continentaal plat van het Verenigd Koninkrijk wordt beschouwd als winst van een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk. Winst van een niet in Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming uit exploratie- en exploitatiewerkzaamheden op het UKSC wordt voor de heffing van vennootschapsbelasting beschouwd als winst uit een activiteit die de onderneming in het Verenigd Koninkrijk door een vaste inrichting uitoefent. Bareboat-charter (huur zonder bemanning) van een olie- of gasbooreiland van een niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming betekent niet noodzakelijkerwijs dat deze niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk heeft.
- 5 Op grond van Section 37 CTA 2010 mogen verliezen worden verrekend met de totale winst van de onderneming gedurende dezelfde (en de vorige) boekhoudperiode. Een onderneming kan ook in aanmerking komen voor verlaging van vennootschapsbelasting in het Verenigd Koninkrijk voor kosten voor het beheer van een investeringsmaatschappij (daaronder begrepen het optreden als concernholdingmaatschappij).
- 6 Part 5 CTA 2010 bevat regels voor „groepsaftrek” op grond waarvan groepen ondernemingen verliezen die zijn geleden door (of andere verminderingen van) een onderneming kan verrekenen met winst van een andere onderneming, en bevat bepalingen voor het doen en ontvangen van betalingen in verband met dergelijke verliezen. In het bijzonder kan een onderneming die voor een boekhoudperiode verliezen of excessieve beheerskosten heeft die verliezen of kosten afwentelen op een groepslid, mits die kosten overdraagbaar zijn. Verzoeksters vechten de bepalingen van het Verenigd Koninkrijk betreffende belastingverlichtingen voor concerns niet aan.
- 7 Het Verenigd Koninkrijk hanteert ook een verrekeningsprijs-regeling. Transacties tussen „verbonden” ondernemingen moeten worden gewaardeerd als waren zij onder normale marktvoorwaarden tot stand gekomen. Voor toepassing van de verrekeningsprijs-regel moet de „voorwaarde van deelneming” vervuld zijn. Die voorwaarde houdt in dat beide partijen bij een transactie „verbonden” zijn: zo zullen bij voorbeeld twee ondernemingen in voldoende gemeenschappelijke eigendom om lid te zijn van dezelfde groep voor groepsaftrek, aan de deelnemingsvoorwaarde voldoen en dus aan de regel onderworpen zijn. De basisregel van de transfer pricing werkt als volgt: de winsten en verliezen van elk van de betrokken personen moeten voor de belastingheffing worden berekend als

waren de marktvoorwaarden in plaats van de feitelijke voorwaarden vastgesteld of opgelegd. Bij de „feitelijke voorwaarden” gaat het om de voor een transactie feitelijk in rekening gebrachte prijs en bij de „marktvoorwaarden” om de voorwaarden „die tussen onafhankelijke ondernemingen overeen zouden zijn gekomen”. Indien een onderneming in het kader van haar werkzaamheden een betaling aan een „verbonden” doet die hoger is dan de prijs volgens marktvoorwaarden voor wat zij als tegenprestatie ontvangt, is de uitgave die zij in aftrek kan brengen bij de berekening van de winst uit die transactie dus beperkt tot de (lagere) prijs volgens marktvoorwaarden.

- 8 TIOPA 2010 regelt een stelsel van vooraf goedgekeurde prijsafspraken („VGP’s”). Deze bieden HMRC de mogelijkheid, met een belastingplichtige overeen te komen welke specifieke prijsafspraken volgens de verrekeningsprijsregel moeten worden toegepast.
- 9 Verzoekers komen niet op tegen de algemene („productie”) voorschriften van het Verenigd Koninkrijk voor de afscheiding van inkomsten uit „activiteiten in verband met olie”. De bedoeling van afscheiding van die winst was, te voorkomen dat de voor de olie- en gasexploitatie in het Verenigd Koninkrijk verschuldigde belasting niet zou worden betaald door de verrekening van verliezen uit alle andere activiteiten met winst uit onder meer oliewinning te verbieden.
- 10 Part 8ZA CTA 2010 voert aanvullende regels in voor de berekening van de winst uit een activiteit die werkzaamheden van een oliemaatschappij omvat. Vier relevante aspecten van Part 8ZA zijn de vastlegging van:
 1. de afzonderlijke berekening van winst uit activiteiten van een oliemaatschappij door deze als afzonderlijke activiteiten te beschouwen (section 356M CTA 2010);
 2. een huurbovengrens, op grond waarvan huurkosten voor de berekening van de winst van een oliemaatschappij slechts beperkt kunnen worden afgetrokken (section 356N CTA 2010);
 3. regels op grond waarvan bedragen boven de huurbovengrens kunnen worden verrekend met andere winst die in het Verenigd Koninkrijk aan vennootschapsbelasting is onderworpen (section 356NA CTA 2010); en
 4. een afscheiding voor winst uit activiteiten van een oliemaatschappij om te verhinderen dat belastingverlichtingen uit andere bronnen worden gebruikt om die winst te verkleinen (sections 356NA, 356NB en 356ND-356NG CTA 2010).
- 11 Section 356L CTA 2010 definieert „activiteiten van een oliemaatschappij”. Hieronder valt het verrichten boordiensten voor de oliewinning op het continentaal plat van het Verenigd Koninkrijk. Onder activiteiten van een oliemaatschappij worden verstaan door een onderneming verrichte activiteiten die

geen activiteiten op het gebied van olie zijn, maar zich onder meer uitstrekken tot exploratie- of exploitatiewerkzaamheden waarmee een onderneming relevante activa (zie section 356LA) op een relevant offshore-gebied ter beschikking stelt, bedient of gebruikt. Onder relevant offshore-gebied wordt verstaan de territoriale zee van het Verenigd Koninkrijk en het continentaal plat van het Verenigd Koninkrijk. „Relevante activa” worden aldus omschreven dat daaronder vallen alle van een verbonden persoon geleasede activa die „een structuur [zijn] die kan worden gebruikt om te boren voor het zoeken naar en het winnen van olie” met een marktwaarde van minstens 2 miljoen GBP (section 356LA). Part 8ZA is enkel van toepassing wanneer relevante activa worden geleased van een verbonden persoon. Verbonden persoon is onder meer iedere persoon die met de lessee van de relevante activa verbonden (zoals gedefinieerd) is of is geweest. Een maatschappij die dergelijke activa niet leaset, maar deze zowel in eigendom heeft als gebruikt, valt niet onder Part 8ZA.

- 12 Section 356M CTA 2010 bepaalt dat bij de berekening van de winst uit de activiteiten van oliemaatschappijen die activiteiten als een gescheiden activiteit moeten worden beschouwd: „Indien de onderneming in het kader van haar commerciële activiteit activiteiten van een oliemaatschappij verricht, worden die activiteiten voor de heffing van vennootschapsbelasting op inkomen behandeld als een gescheiden activiteit, die los staat van alle overige activiteiten van de onderneming in het kader van die commerciële activiteit”.
- 13 Section 356N CTA 2010 voert een huurbovengrens in. De huurbovengrens geldt voor betalingen voor leasing van relevante activa en legt daarmee een bijkomende beperking op aan het bedrag dat kan worden verrekend met de winst uit de activiteiten van een oliemaatschappij. De huurbovengrens wordt berekend door toepassing van een vast percentage van 7.5 % op historische kapitaalkosten voor relevante activa, rekening houdend met het tijdaandeel waarvoor relevante activa onder de territoriale werkingssfeer van de vennootschapsbelasting van het Verenigd Koninkrijk vallen, en gebaseerd op het bedrag aan kapitaaluitgaven die voor de activa zijn gedaan, zowel bij de verwerving als daarna.
- 14 Voor bedragen die als gevolg van de huurbovengrens voor aftrek geblokkeerd zijn, is belastingvermindering toegestaan. Met het bedrag waarmee de prijs tegen marktvoorwaarden de bovengrens overschrijdt kan andere winst van dezelfde onderneming worden verrekend als aftrek voor verliezen of worden afgewenteld op andere ondernemingen als groepsaftrek, maar in beide gevallen niet voor de verrekening met winst uit activiteiten als oliemaatschappij.
- 15 Indien de prijs tegen marktvoorwaarden (berekend volgens verrekeningsprijsregels van TIOPA 2010) beneden de huurbovengrens ligt, brengt Part 8ZA geen wijziging in de behandeling van het in aanmerking komende bedrag. Indien het bedrag volgens de prijs tegen marktvoorwaarden hoger is, dan kan het overschot voor de belastingheffing worden afgetrokken, maar niet voor de gedefinieerde activiteiten van de oliemaatschappij.

- 16 Voor het gebruik van belastingaftrek voor winst uit activiteiten van oliemaatschappijen gelden een aantal beperkingen. Zo kan geen verrekening met die winst plaatsvinden voor beheerskosten of voor verliezen uit andere werkzaamheden van een onderneming. De winstafscheiding van de oliemaatschappij geldt voor de winst die een op het continentaal plat van het Verenigd Koninkrijk werkzame boormaatschappij maakt met het verrichten van diensten waarbij zij een van een verbonden onderneming geleased booreiland inzet. Zij geldt niet voor andere winst.
- 17 Verzoeksters zijn leden van drie groepen ondernemingen (respectievelijk Prospector, EnSCO en Rowan), die alle booreilanden in eigendom hebben en offshore-boordiensten verrichten op het continentaal plat van het Verenigd Koninkrijk. Verweerders zijn de ministeries van het Verenigd Koninkrijk waaronder de belastingpolitiek en de heffing van vennootschapsbelasting in het Verenigd Koninkrijk ressorteren.
- 18 Vóór de invoering van Part 8ZA van de CTA 2010 werkten boorgroepen op het continentaal plat van het Verenigd Koninkrijk met structuren waaronder (i) een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming of een niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming met een vaste inrichting voor de directe belastingen in het Verenigd Koninkrijk (de „oliemaatschappij”) met de relevante olie- en gasproducent een overeenkomst sloot voor het verrichten van boordiensten; (ii) de oliemaatschappij een booreiland huurde dat eigendom was van een onderneming („eigenaar van het booreiland”) die gescheiden was, maar tot dezelfde groep als de oliemaatschappij behoorde. De eigenaren van de booreilanden waren gevestigd in staten waar zij over hun winst minder belasting betaalden dan zij verschuldigd zouden zijn indien zij in het Verenigd Koninkrijk gevestigd waren; de eigenaren van de booreilanden leaseden een booreiland aan de oliemaatschappij volgens een „bareboat charter” (alleen het eiland, geen bemanningsleden) tegen betaling van een vergoeding. De eigenaar van het booreiland was geen vennootschapsbelasting in het Verenigd Koninkrijk verschuldigd omdat hij in het Verenigd Koninkrijk geen vaste inrichting had; (iv) de oliemaatschappij behandelde de kosten van de leasing als aftrekbare kosten voor de vennootschapsbelasting in het Verenigd Koninkrijk volgens de normale regels als aftrekbare uitgave die in aftrek kon worden gebracht bij de berekening van haar bedrijfswinst als onderdeel van de vaststelling van haar totale winst waarover vennootschapsbelasting van het Verenigd Koninkrijk zou worden geheven.
- 19 De eerste verzoekster, Prospector Offshore Drilling SA („POD”), de vierde verzoekster (EnSCO plc) en de zesde verzoekster (Rowan Companies plc) zijn of waren moedermaatschappijen van internationale groepen (Prospector, EnSCO en Rowan) die booreilanden in eigendom hebben en boordiensten verrichten.
- 20 POD is opgericht naar Luxemburgs recht en belastingplichtig in Luxemburg. EnSCO plc en Rowan Companies plc zijn opgericht naar het recht van Engeland en

Wales, in het Verenigd Koninkrijk belastingplichtig en derhalve vennootschapsbelasting in het Verenigd Koninkrijk verschuldigd over hun wereldwinst. Alle ondernemingen die voor de booractiviteiten van elke groep op het continentaal plat van het Verenigd Koninkrijk relevant zijn, zijn indirecte volledige dochterondernemingen van respectievelijk POD, Enscopl of Rowan Companies plc. De groepen hadden geen aanmerkelijke andere aanbelasting in het Verenigd Koninkrijk onderworpen winst dan die uit booractiviteiten.

- 21 Prospecto 1 Rig Owning Company SARL en Prospecto 5 Rig Owning Company SARL („Prospecto Rig-Owning Companies”) hebben binnen de Prospecto groep booreilanden in eigendom. Enscopl Overseas Limited („Enscopl OL”) is eigenaar van booreilanden binnen de Enscopl groep. Ralph Coffman Luxembourg SARL („RCL SARL”) heeft binnen de Rowan groep booreilanden in eigendom. De eigenaren van de booreilanden leaseden booreilanden aan andere ondernemingen binnen hun groep voor gebruik bij het verrichten van boordiensten. De Prospecto Rig-Owning Companies en RCL SARL zijn vennootschappen naar Luxemburgs recht; Enscopl OL is een vennootschap naar het recht van de Caymaneilanden; zij zijn niet belastingplichtig in het Verenigd Koninkrijk en evenmin ondernemingen met een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk. De winst van Prospecto Rig-Owning Companies, Enscopl OL en RCL SARL is dus niet aan de vennootschapsbelasting van het Verenigd Koninkrijk onderworpen.

- 22 Prospecto 1 Rig Contracting Company SARL en Prospecto 5 Rig Contracting Company SARL („Prospecto Drilling Service Companies”), Rowan Cayman Limited („RCL”) en ENSCO Offshore UK Limited („EOUK”) zijn de oliemaatschappijen die alle offshore-boordiensten van hun respectieve groep op het continentaal plat van het Verenigd Koninkrijk verrichten. Deze oliemaatschappijen leaseden booreilanden van bovenvermelde vennootschappen in hun respectieve groepen. De Prospecto Drilling Service Companies zijn alle vennootschappen naar Luxemburgs recht, RCL is opgericht naar het recht van de Caymaneilanden en EOUK is opgericht naar het recht van Engeland en Wales. EOUK is in het Verenigd Koninkrijk belastingplichtig en dus aan vennootschapsbelasting van het Verenigd Koninkrijk onderworpen voor haar wereldinkomen. De Prospecto Drilling Service Companies en RCL zijn onderworpen aan vennootschapsbelasting van het Verenigd Koninkrijk voor hun winst uit boordiensten op het continentaal plat van het Verenigd Koninkrijk (omdat die wordt behandeld als winst van een vaste inrichting binnen het Verenigd Koninkrijk).

- 23 De Prospecto Drilling Service Companies hebben aan de Prospecto Rig-Owning Companies aanzienlijke bedragen betaald voor de bareboat-charters. Ten gevolge van de invoering van Part 8ZA konden de Prospecto Drilling Service Companies een aanzienlijk deel van die betalingen (tot een aan de hand van de prijs tegen marktvoorwaarden berekend bedrag) niet meer in aftrek brengen bij de berekening van hun winst uit boordiensten waarbij die booreilanden waren gebruikt.

- 24 EOUK en RCL hebben aan Ensco OL respectievelijk RCL SARL aanzienlijke bedragen betaald voor bareboat charters. Zij brachten die bedragen (tot een aan de hand van de prijs tegen marktvoorwaarden berekend bedrag) in aftrek bij de berekening van hun winst uit boordiensten waarbij die booreilanden waren gebruikt. Het bedrag volgens de marktvoorwaarden werd bepaald aan de hand van tussen (i) Ensco en HMRC of (ii) Rowan en HMRC overeengekomen VGP's. Door de invoering van Part 8ZA kan dit deel van die betalingen boven de relevante bovengrens bij de berekening van de winst uit verrichte boordiensten niet in aftrek worden gebracht.
- 25 Ensco plc en Rowan Companies plc dragen als moedermaatschappij in hun respectieve groep aanzienlijke rentekosten en beheersuitgaven. Die kunnen voor de heffing van de vennootschapsbelasting van het Verenigd Koninkrijk via groepsaftrek worden verrekend met daarvoor in aanmerking komende winst van andere ondernemingen van de groep die in het Verenigd Koninkrijk belastbare winst maken.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

Opmerkingen van verzoeksters

- 26 Part 8ZA kan de uitoefening van fundamentele vrijheden hinderen of minder aantrekkelijk maken doordat het in de praktijk tot belastingnadelen leidt wanneer groepen vennootschappen zoals verzoeksters de functie van eigenaar van booreilanden uitoefenen in een andere staat, vergeleken met de situatie waarin die eilanden in het Verenigd Koninkrijk in eigendom zijn.
- 27 Voordat Part 8ZA werd vastgesteld golden voor verzoeksters en hun groepen de basisregels van de vennootschapsbelasting in het Verenigd Koninkrijk, op grond waarvan: (i) in het kader van een activiteit gemaakte kosten in het algemeen konden worden verrekend met de winst uit die activiteit, en (ii) verliezen of uitgaven van een onderneming binnen een groep konden worden afgewenteld op een andere vennootschap binnen de groep. Bijgevolg (i) konden de boormaatschappijen betalingen voor de huur van een booreiland in aftrek brengen voor zover die betalingen naar het oordeel van de belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk voldeden aan de normale marktvoorwaarden, en (ii) konden de vennootschappen van de groepen van verzoeksters in het Verenigd Koninkrijk verliezen of beheerskosten afwentelen om ze te verrekenen met de winst van de boormaatschappij. Part 8ZA voert beperkingen in op de mogelijkheid voor ondernemingen die in het Verenigd Koninkrijk belastingplichtig zijn, gebruik te maken van aftrekmogelijkheden die volgens de belastingwetgeving van het Verenigd Koninkrijk normaal ter beschikking staan. Met name kunnen de verzoekende boormaatschappijen niet langer het volle bedrag van betaalde huur in aftrek brengen, ook niet wanneer die uitgaven aan de normale marktvoorwaarden beantwoorden (als gevolg van de huurbovengrens). Ensco plc en Rowan

Companies plc kunnen niet langer beheerskosten van de winst uit hun booractiviteiten aftrekken (als gevolg van de winstafscheiding van de oliemaatschappij).

- 28 De bij Part 8ZA ingevoerde nadelen kunnen worden geïllustreerd aan de hand van twee vergelijkbare situaties, waarin geen gebruik wordt gemaakt van de vrijheid van vestiging.
- 29 Wanneer in de eerste plaats de verzoekende boormaatschappijen geen booreilanden meer huren van een onderneming die booreilanden in eigendom heeft in een andere lidstaat en hun groepen een onderneming die booreilanden in eigendom heeft oprichten in het Verenigd Koninkrijk, kan de boormaatschappij de huurbetalingen die de huurbovengrens overschrijden afwentelen op de onderneming die de booreilanden in eigendom heeft en ze verrekenen met winst in het Verenigd Koninkrijk, tegen betaling (door de onderneming die aanspraak maakt op groepsaftrek aan de onderneming die afwentelt). Voorts kunnen in het geval van Rowan en EnSCO extra beheerskosten in verband met de activiteiten van hun hoofdkantoren in het Verenigd Koninkrijk (of andere groepsaftrek) tegen betaling worden afgewenteld op de onderneming die booreilanden in eigendom heeft in het Verenigd Koninkrijk.
- 30 Wanneer in de tweede plaats de verzoekende groepen geen gebruik maar maken van een onderneming die booreilanden in eigendom heeft in een andere lidstaat en de eigendom van de booreilanden verleggen naar de boormaatschappij in het Verenigd Koninkrijk, is Part 8ZA niet van toepassing. Bijgevolg gaat voor de boormaatschappij geen hoger effectief belastingtarief gelden doordat zij geen aanspraak kan maken op aftrek voor kosten die met de normale marktvoorwaarden stroken, en kunnen EnSCO plc en Rowan Companies plc hun beheerskosten afwentelen op de respectieve boormaatschappijen. Aanspraken en overdrachten van andere ondernemingen van de groep zijn eveneens mogelijk.
- 31 Part 8ZA belemmert het vrij verrichten van diensten (in het geval van Prospector en Rowan), de vrijheid van vestiging (in het geval van Rowan) en het vrije kapitaalverkeer (in het geval van EnSCO).
- 32 Die beperkingen zijn niet noodzakelijk of passend ter bereiking van enig legitiem doel. De afspraken die met Part 8ZA moeten worden bestreden leiden niet tot belastingontwijking in de zin van het Unierecht en de afspraken zijn niet kunstmatig gesplitst. De huurbovengrens sluit niet alleen het deel van de huurbetalingen dat de prijs tegen normale marktvoorwaarden overschrijdt uit. Integendeel, zij raakt enkel uitgaven die voldoen aan het criterium van de normale marktprijs. Zij zet de regel van de normale marktprijs bij de bepaling van de winst uit de betrokken activiteit opzij, hanteert in plaats daarvan een vaste bovengrens en bevat geen regel voor de individuele beoordeling van eventuele kunstmatige aspecten of het leveren van het bewijs door de belastingbetaler dat een transactie

commercieel gerechtvaardigd is. Verweerdere blijven het criterium van de normale marktprijs toepassen, maar onder de voorwaarde van de bovengrens.

- 33 Wat de beweerdere rechtvaardiging op basis van een evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheid en belastingsoevereiniteit betreft is het er verzoeksters enkel om te doen, verliezen in het Verenigd Koninkrijk te verrekenen met winst in het Verenigd Koninkrijk. De huurbovengrens verstoort de evenwichtige verdeling doordat zij de regel van de marktprijs, die ter bescherming ervan dient, opzij zet. Wat de beweerdere rechtvaardiging op grond van coherentie betreft, er is geen rechtstreeks verband tussen het belastingnadeel dat verzoeksters ondervinden en enig voordeel waardoor dat nadeel zou worden opgeheven.

Opmerkingen van verweerdere

- 34 Part 8ZA is een niet-discriminerende maatregel inzake belastingheffing in het binnenland. De regels betreffende de huurbovengrens en winstafscheiding gelden voor alle maatschappijen die boordiensten verrichten in het Verenigd Koninkrijk, ongeacht in welk land zij gevestigd zijn of belastingplichtig zijn. Het aanknopingspunt is in alle gevallen de deelneming aan een economische activiteit in het belastinggebied van het Verenigd Koninkrijk. Het Verenigd Koninkrijk mag op die activiteit belasting heffen overeenkomstig het territorialiteitsbeginsel. Part 8ZA is ingevoerd omdat de boordienstenindustrie in het Verenigd Koninkrijk als geheel haar ondernemingsstructuur kunstmatig heeft opgesplitst waardoor tot 90 % van de winst van het Verenigd Koninkrijk is verlegd naar staten die minder belasting heffen: de eigendom van het booreiland is gescheiden van de inzet ervan onder omstandigheden waarin de onderneming die het booreiland in eigendom had geen andere wezenlijke, echt economische activiteit had.
- 35 Enkel artikel 49 VWEU is relevant. Sommige van de verzoeksters zijn buiten de EU gevestigd en kunnen aan artikel 49 VWEU geen rechten ontleen. Hoe dan ook is er geen sprake van inbreuk op de vrijheid van vestiging of andere in het Verdrag verankerde vrijheden. In het Verenigd Koninkrijk en daarbuiten, maar in de EU gevestigde vennootschappen gelden dezelfde beperkingen voor de aftrek van leasingbetalingen, maar enkel wanneer de leasing tussen met elkaar verbonden ondernemingen is overeengekomen. Boormaatschappijen betalen daarbij weliswaar ongeacht hun nationaliteit meer belasting, maar hogere belastingen onder een nationale belastingregeling leiden op zich niet tot beperking van rechten op vrij verkeer.
- 36 Part 8ZA leidt niet tot verkapt discriminatie. De maatregelen zijn gericht op kunstmatig gesplitste ondernemingsstructuren. Verzoeksters kunnen – en hebben – voorkomen dat zij door de maatregel worden getroffen door de eigendom van het booreiland over te dragen aan de exploitant, of die eigenaar-exploitant nu een niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming met een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk is of een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming. In plaats daarvan kunnen verzoeksters, indien zij hun huidige

vennootschapsstructuur behouden, het booreiland ook leasen voor een vaste periode, waardoor een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk zou ontstaan. Dan zouden zij in aanmerking komen voor dezelfde verminderingen en aftrekposten, die ter beschikking staan van iedere belastingplichtige in het Verenigd Koninkrijk, ongeacht de nationaliteit. De enige verandering zou zijn dat die aftrek en verminderingen niet mogen verrekend met winst uit de gescheiden activiteit van de oliemaatschappij.

- 37 Iedere belastingplichtige mag betalingen boven de huurbovengrens blijven verrekenen met niet afgescheiden winst. Part 8ZA geeft zelf geen recht op vermindering voor hogere betalingen, maar vermindering is wel mogelijk onder de bestaande regeling voor groepsaftrek. Voor groepsaftrek komen gelijkelijk in aanmerking in het Verenigd Koninkrijk gevestigde ondernemingen en daarbuiten maar binnen de EU gevestigde ondernemingen met een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk, zij het dat verliezen niet kunnen worden verrekend met buiten het Verenigd Koninkrijk gemaakte winst. Het feit dat verzoeksters wellicht onvoldoende andere niet-afgescheiden winst hebben en dus in de praktijk wellicht de verminderingen die in beginsel ter beschikking staan niet ten volle kunnen benutten, is irrelevant. Of verzoeksters voldoende winst uit andere, niet met boordiensten verbonden activiteiten hebben, is iets dat het Verenigd Koninkrijk niet in de hand heeft.
- 38 Hoe dan ook dient Part 8ZA een legitiem algemeen belang en is het evenredig. Het algemeen belang is het verhinderen van belastingontwijking, de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheid, het behoud van belastingsoevereiniteit en de instandhouding van een samenhangend belastingstelsel. Er zijn geen voorbeelden van ondernemingen die booreilanden in eigendom hebben die als derde bareboat-charters aan niet verbonden oliemaatschappijen aanbieden. Het ontbreken van een echte activiteit van een derde partij toont aan dat de splitsing kunstmatig is. Er waren geen overtuigende vergelijkingsmaatstaven voor de normale marktvoorwaarden voor het sluiten van aanvaardbare VGP's. De verrekeningsprijs-regel heeft dus niet tot een billijk resultaat geleid.
- 39 Alle verbonden vennootschappen die kiezen voor een dergelijke kunstmatig gesplitste structuur zullen onder Part 8ZA vallen. Dat is niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel, aangezien de structuur enkel wordt of is gekozen voor het belastingvoordeel dat zij voor groepen van boormaatschappijen meebrengt. Niettemin is vastgehouden aan het beginsel van de normale marktvoorwaarden. De normale marktprijs blijft de toepasselijke prijs in alle gevallen waarin een resultaat wordt beoogd dat beneden de huurbovengrens ligt. In andere gevallen bepaalt hij in hoeverre de boven de grens betaalde leasebedragen op dezelfde manier als andere verliezen mogen worden verrekend met niet-afgescheiden winst.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 40 De verwijzende rechterlijke instantie acht het voor het geven van een beslissing noodzakelijk, de hierboven geformuleerde vragen overeenkomstig artikel 267 VWEU ter prejudiciële beslissing aan het Hof van Justitie voor te leggen. Voor de toepassing van de aan de artikelen 49, 56 en/of 63 VWEU ten grondslag liggende beginselen op de thans aan de orde zijnde wettelijke bepalingen is gelet op de omvangrijke en voortdurend in ontwikkeling zijnde rechtspraak op dit gebied de uitlegging van het Hof van Justitie noodzakelijk.