

ECLI:NL:GHAMS:2005:AT8696

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	27-06-2005
Datum publicatie	13-07-2005
Zaaknummer	04/02429
Formele relaties	Cassatie: ECLI:NL:HR:2007:AW2321, Meerdere afhandelingswijzen Conclusie in cassatie: ECLI:NL:PHR:2007:AW2321
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Bh subleest gebruiksrechten van telecommunicatie apparatuur tegen vergoeding aan A en verstrekt daarnaast aan A een rentedragende lening. Het vestrekken van de lening vloeit niet voort uit het leasecontract en maakt evenmin onlosmakelijk deel uit van de leasestructuur en is derhalve een zelfstandige dienst. De inspecteur is niet geslaagd in de bewijslast dat het werkelijk gebruik afwijkt van de omzetverhoudingen. Beperking van de aftrek op grond van artikel 15, vierde lid, van de Wet is in casu niet aan de orde. Dat er in de volgende jaren mogelijk, door het ontbreken van omzet uit de sublease, geen recht bestaat op aftrek is niet relevant.
Wetsverwijzingen	Wet op de omzetbelasting 1968 11 Wet op de omzetbelasting 1968 15 Wet op de omzetbelasting 1968 15 Wet op de omzetbelasting 1968 4 Wet op de omzetbelasting 1968 15 Wijzigingswet Wet op de omzetbelasting 1968 inzake invoering vereenvoudigingsmaatregelen Zesde Richtlijn 19 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 11
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2005/52.1.10 NTRF 2005/1020 met annotatie van mr. drs. W.A.P Nieuwenhuizen

Uitspraak

GERECHTSHOF TE AMSTERDAM

Tweede Meervoudige Belastingkamer

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z, belanghebbende,

tegen

een uitspraak van de inspecteur van de Belastingdienst te P.

1. Loop van het geding

1.1. Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 24 juni 2004, ingediend door gemachtigde en aangevuld bij brieven van 23 augustus 2004 en 24 augustus 2004.

1.2. Het beroep is gericht tegen de uitspraak van de inspecteur van 26 juni 2004 betreffende het door belanghebbende bij haar aangifte omzetbelasting over het tijdvak 11 september 2001 tot en met 31

december 2001 ingediende verzoek om teruggaaf.

1.3. Belanghebbende heeft op 18 maart 2002 aangifte omzetbelasting gedaan over het tijdvak 11 september 2001 tot en met 31 december 2001. De aangifte sloot met een verzoek om teruggaaf van 17.944. Bij beschikking van 31 mei 2003 heeft de inspecteur besloten belanghebbende een teruggaaf te verlenen van 12.023. Bij de bestreden uitspraak heeft de inspecteur het door belanghebbende tegen deze beschikking gemaakte bezwaar ongegrond verklaard.

1.4. Het beroep strekt tot vernietiging van de uitspraak van de inspecteur en van de beschikking en tot teruggaaf van omzetbelasting tot een bedrag van in totaal 17.944.

1.5. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend en concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

1.6. De eerste mondelinge behandeling heeft plaatsgevonden ter zitting van 24 januari 2005. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord gemachtigde en de inspecteur. Partijen hebben ter zitting elk een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd. De inspecteur heeft zich kunnen uitlaten over de bij de pleitnota van belanghebbende gevoegde bijlagen.

1.7. Het Hof heeft het onderzoek ter zitting geschorst teneinde de inspecteur in de gelegenheid te stellen te reageren op de ter zitting ingebrachte stellingen en bijlagen van belanghebbende. De inspecteur heeft gereageerd bij brief van 18 februari 2005. Belanghebbende heeft daarop gerepliceerd bij brief van 14 maart 2005. De griffier heeft een afschrift van deze brief aan de inspecteur doen toekomen.

1.8. De tweede mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgevonden ter zitting van 23 mei 2005. Aldaar zijn verschenen en gehoord gemachtigde en de inspecteur.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende is opgericht bij notariële akte van 11 september 2001. Blijkens haar statuten stelt zij zich ten doel het deelnemen aan de hierna nader te omschrijven cross border leasestructuur waarin, voor zover van belang, behalve belanghebbende, het in Frankrijk gevestigde A en een in de Verenigde Staten van Amerika gevestigde trust B, (hierna: de Trust) deelnemen.

2.2. A is juridisch eigenaar en exploitant van een zogenoemde SDH telecommunicatie transmissie uitrusting (hierna: de apparatuur). De apparatuur bestaat hoofdzakelijk uit software, welke zich in Frankrijk bevindt en heeft een geschatte waarde van US\$ 300 miljoen. De apparatuur is geen onroerende zaak. A met de Trust een leasetransactie aangegaan, door de contractspartijen aangeduid als "headlease", op grond waarvan A de apparatuur verhuurt aan de Trust. De Trust, op haar beurt, least de door haar verworven rechten op de apparatuur aan belanghebbende. Deze transactie wordt door partijen bij de transactie aangeduid als "lease". Belanghebbende op haar beurt stelt de rechten op de apparatuur weer ter beschikking aan A door middel van een overeenkomst welke als "sublease" wordt aangeduid.

2.3. Belanghebbende heeft in het kader van de onder 2.2. beschreven leasestructuur op 25 september 2001 de volgende vier overeenkomsten gesloten:

a. een lease-overeenkomst met A, aangeduid als "sublease agreement", op grond waarvan belanghebbende de rechten die zij op grond van de lease op de apparatuur heeft verkregen aan A least. In deze overeenkomst is onder meer bepaald (artikel 3b) dat A belanghebbende een vergoeding betaalt, alsmede een vooruitbetaling doet (artikel 3c):

"as prepayment of all the Sublessees obligations in respect of the payment of (i) the Sublease Basic Rent () and (ii) the Sublease EBO Price payable pursuant to the provisions of this Sublease and the Sublease Overpayment".

b. een leningsovereenkomst met A, aangeduid als "BV Loan Agreement" op grond waarvan belanghebbende aan A een rentedragende lening verstrekt ter grootte van \$ 75.631.861,80 (rente: 4.712% op jaarbasis).

In artikel 7.1 van de leningsovereenkomst is het volgende bepaald:

"In the event that the Lease terminates, the BV Loan shall (..) become prepayable in full ()".

c. een delegatieovereenkomst met A, de Trust, en C Bank, aangeduid als "delegation agreement". Ingevolge deze overeenkomst draagt belanghebbende de uitvoering van al haar verplichtingen welke zij in verband met de onder 2.2. vermelde lease-overeenkomst aan de Trust heeft, over aan A en bevrijdt zij A van alle corresponderende verplichtingen die deze aan belanghebbende heeft. De Trust stemt in met de delegatie van de verplichtingen.

d. een delegatieovereenkomst inzake de lening met A, de Trust en de C Bank, aangeduid als "loan delegation agreement". In deze overeenkomst is neergelegd dat A de aflossings- en rentecomponent die A aan belanghebbende diende te betalen ingevolge de "BV Loan Agreement" rechtstreeks aan de Trust betaalt, zulks ter voldoening van de leasebetalingen van belanghebbende aan de Trust. In de overeenkomst is voor zover hier van belang het volgende opgenomen:

"BV () delegates A () for the direct payment by A to the Trustee of the Debt Portion () due under the Lease Agreement () to the extent of the amounts due by A to BV under de BV Loan Agreement from time to time. ()

BV hereby acknowledges that the direct payment by A of any Delegated Obligations to the Trustee shall release A up to the amount so paid from any corresponding reimbursement and interest payment obligations of A to BV under the BV Loan Agreement."

2.4. Belanghebbende heeft op 18 maart 2002 aangifte omzetbelasting gedaan over het tijdvak 11 september 2001 tot en met 31 december 2001. De aangifte sloot met een verzoek om teruggaaf op de voet van artikel 17 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) van 17.944. Het verzoek om teruggaaf betreft onder meer een bedrag van 14.523,60 aan omzetbelasting, aan belanghebbende door C Trust, op een factuur gedagtekend 21 december 2001, in rekening gebracht. Deze factuur betreft blijkens de daarop vermelde omschrijving een "Prepayment of Services fees for 12 years". De inspecteur heeft bij beschikking van 31 mei 2004 belanghebbende een teruggaaf verleend van 12.023 zijnde 67% van de 17.944.

2.5. Tot de stukken behoort een afschrift uit de jaarstukken van belanghebbende over het jaar 2001. Op de balans staat een bedrag van 294.941.183,14 vermeld, als zijnde het totaal van A ontvangen bedrag met betrekking tot de "sublease agreement" vermeld onder 2.3, onderdeel a, en een bedrag van 147.418.381, zijnde het bedrag van de verstrekte lening aan A. Op de verlies en winstrekening staat een bedrag vermeld van 1.714.691,23 zijnde de ontvangen rente van A over de periode van 25 september tot en met 31 december 2001.

3. Geschil

Partijen houdt verdeeld het antwoord op de vraag of belanghebbende recht heeft op teruggaaf van in totaal 17.944. Het geschil spitst zich toe op het antwoord op de volgende vragen:

1. Vormen de door belanghebbende verrichte activiteiten één dienst te weten het leasen van de (rechten op de) apparatuur, waarin het verstrekken van de lening opgaat, hetgeen belanghebbende verdedigt doch

de inspecteur betwist, dan wel vormt het verstrekken van de lening een afzonderlijk in aanmerking te nemen dienst in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel j, sub 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) hetgeen de inspecteur stelt doch belanghebbende betwist.

2. Zo het gelijk met betrekking tot vraag 1 aan de inspecteur is:

Dient de aftrek van voorbelasting op grond van artikel 15, zesde lid, van de Wet juncto artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: de Beschikking) te worden berekend op basis van de verhouding tussen de in 2001 met de lease gerealiseerde omzet en de totaal gerealiseerde omzet in 2001, welke vraag belanghebbende bevestigend beantwoordt, dan wel op basis van het werkelijk gebruik, hetgeen de inspecteur stelt.

3. Zo het gelijk met betrekking tot vraag 2 aan belanghebbende is:

Dient de aftrek van voorbelasting gelet op artikel 15, vierde lid, van de Wet, voor zover het betreft de onder 2.4. vermelde factuur van C Trust, beperkt te worden tot een bedrag van 1.065, welke vraag de inspecteur bevestigend beantwoordt doch belanghebbende ontkennend.

4. Zo het gelijk met betrekking tot vraag 2 aan de inspecteur is:

Vormt het verstrekken van de lening door belanghebbende een bijkomstige financiële handeling in de zin van artikel 19, tweede lid van de Zesde richtlijn, welke stelling belanghebbende verdedigt doch de inspecteur betwist.

4. Standpunten van partijen

Voor de standpunten van partijen verwijst het Hof naar de stukken van het geding en naar de processen-verbaal van de zittingen.

5. Beoordeling van het geschil

5.1. Het beroepschrift is ingekomen op 24 juni 2004 en is derhalve, gelet op de dagtekening van de uitspraak 26 juni 2004 voortijdig ingediend. In aanmerking nemende echter de verklaring van de inspecteur ter zitting dat de uitspraak reeds was gedaan en aan belanghebbende was bekendgemaakt vóór de dagtekening van de uitspraak, aan welke verklaring het Hof geen reden heeft te twijfelen, is belanghebbende ontvankelijk in haar beroep.

5.2. Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen heeft in zijn arresten van 22 oktober 1998, nrs. C-308/96 en C-94/97 (Madgett Baldwin/ The Howden Court Hotel; V-N 1998/59.20) en van 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan; BNB 1999/224), geoordeeld dat sprake is van één dienst ingeval één of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofddienst te vormen, terwijl één of meer andere elementen moeten worden beschouwd als één of meer bijkomende diensten, die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een dienst moet worden beschouwd als bijkomend bij een hoofddienst, wanneer hij voor de klanten geen doel op zich is, doch een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.

5.3. Vaststaat dat belanghebbende met A twee afzonderlijke overeenkomsten heeft gesloten, te weten een sublease-overeenkomst inzake het ter beschikking stelling van de rechten op de apparatuur aan A en een overeenkomst inzake het verstrekken van een lening aan A. Vaststaat voorts dat belanghebbende ter zake van deze twee overeenkomsten afzonderlijke vergoedingen heeft bedongen. Het Hof stelt vast dat de omvang van de verstrekte lening aanzienlijk is in verhouding tot de bedongen vergoeding voor de lease-overeenkomst. Uit hetgeen ter zitting geloofwaardig is verklaard leidt het Hof voorts af dat A de bedoeling had twee verschillende prestaties af te nemen, namelijk de sublease van de rechten op de apparatuur en een lening. De lening had, aldus begrijpt het Hof uit de ter zitting door partijen gegeven toelichting, met name tot doel de belastingpositie van A in Frankrijk veilig te stellen, zulks gelet op de temporisering van de onder 2.1. beschreven structuur. De inspecteur heeft voorts niet, althans niet voldoende gemotiveerd

weersproken gesteld dat leasestructuren als die beschreven onder 2.1. ook plaats vinden zonder dat daarbij leningovereenkomsten zoals de onderhavige worden gesloten en dat het verstrekken van een lening dus in zoverre niet voortvloeit uit het leasecontract en evenmin onlosmakelijk deel uit maakt van de leasestructuur, hetgeen het Hof ook aannemelijk acht.

5.4. Hetgeen onder 5.2. en 5.3. is overwogen brengt het Hof tot het oordeel dat het verstrekken van de lening in de onderhavige situatie niet opgaat in het subleasen van de rechten op de apparatuur.

5.5. Uit het vorenstaande volgt dat het verstrekken van de lening een zelfstandige dienst vormt. Tussen partijen is niet in geschil dat het verstrekken van de lening dient te worden aangemerkt als een dienst in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel j, sub 1 van de Wet.

5.6. Nu, naar niet in geschil is, het verstrekken van de sublease een prestatie is, welke recht geeft op aftrek van de aan deze prestatie toe te rekenen voorbelasting en, naar evenmin in geschil is, geen aanspraak op aftrek van voorbelasting bestaat voor zover deze toerekenbaar is aan het verstrekken van de lening, dient te worden vastgesteld in welke mate belanghebbende recht heeft op aftrek van voorbelasting. Tussen partijen is niet in geschil dat de aan belanghebbende verrichte prestaties worden gebezigd ten behoeve van zowel de lening als de sublease, een en ander in de zin van artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Beschikking, in welk standpunt het Hof partijen zal volgen nu dit geen blijk geeft van een onjuist juridisch standpunt. Alsdan is in geschil op welke wijze de mate van aftrek van voorbelasting dient te worden bepaald: op basis van de omzetverhouding dan wel op basis van het werkelijk gebruik.

5.7. De inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat de aftrek bepaald dient te worden op basis van het werkelijk gebruik als bedoeld in artikel 11, tweede lid, van de Beschikking en berekent deze als de breuk waarvan de teller bestaat uit het bedrag ontvangen ter zake van de sublease en de noemer uit het evenvermelde bedrag, vermeerderd met de hoofdsom van de verstrekte lening, hetgeen resulteert in een aftrekpercentage van 67%. Belanghebbende staat een verdeling voor die is gebaseerd op de daadwerkelijk in 2001 gerealiseerde omzetten ter zake van de sublease en de verstrekte lening hetgeen resulteert in een aftrekpercentage van, na afronding, 100 %. Deze berekeningen als zodanig zijn tussen partijen niet in geschil.

5.8. Ingevolge artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Beschikking komt voor aftrek op voet van artikel 15 van de Wet in aanmerking het gedeelte van de voorbelasting dat in dezelfde verhouding staat tot die voorbelasting als het totaal van de vergoedingen voor - kort gezegd - de belaste prestaties staat tot het totaal van de vergoedingen voor alle prestaties. Ingevolge artikel 11, tweede lid, van de Beschikking, wordt, indien blijkt dat het werkelijk gebruik van goederen en diensten, als geheel genomen, niet overeenkomt met de in het eerste lid, onderdeel c, bedoelde verhouding, het voor aftrek in aanmerking komende gedeelte van de voorbelasting berekend op basis van het werkelijke gebruik.

5.9. Het Hof is van oordeel dat, nu de inspecteur wenst af te wijken van de pro rata methode gebaseerd op de omzetverhoudingen, het aan hem is aan te geven dat het werkelijk gebruik afwijkt van de omzetverhoudingen. Dienaangaande geldt dat de inspecteur ter zitting heeft aangegeven geen inzicht te hebben in het werkelijk gebruik van de door belanghebbende betrokken goederen en diensten. Evenmin heeft hij aangegeven dat de pro rata verhouding gebaseerd op het werkelijk gebruik afwijkt van de pro rata verhouding gebaseerd op de omzetten. Tijdens de zittingen heeft de inspecteur verder verklaard dat de door hem gehanteerde pro rata breuk niet zozeer is gebaseerd op het werkelijk gebruik, maar veeleer een correctie vormt op de daadwerkelijk gerealiseerde omzetten. De omzetverhouding wordt namelijk verstoord, aldus de inspecteur, doordat de leasetermijnen in 2001 vooruit zijn betaald en de ontvangen rente slechts betrekking heeft op een periode van circa drie maanden in 2001. Gelet op de gedingstukken en het verhandelde ter zitting is het Hof van oordeel dat de inspecteur er niet in is geslaagd op enigerlei wijze aannemelijk te maken dat de pro rata methode gebaseerd op het werkelijk gebruik in dit geval een van de omzetten afwijkend resultaat oplevert, zulks reeds omdat de inspecteur niets heeft aangevoerd omtrent het werkelijk gebruik. De enkele stelling dat de omzetverhoudingen beïnvloed zijn door de omstandigheid dat er in 2001 vooruitbetalingen op de subleasetermijnen hebben plaatsgevonden is in dit

verband onvoldoende. De stelling van de inspecteur dat afgeweken dient te worden van de pro rata methode gebaseerd op omzetverhoudingen faalt mitsdien. Voor een gecorrigeerde berekening van de pro rata verhouding op basis van de omzetten waarbij de invloed van de omstandigheid dat ter zake van de sublease in 2001 vooruitbetalingen hebben plaatsgevonden biedt naar s Hofs oordeel de systematiek van de Wet en de Beschikking onvoldoende ruimte. De aftrek dient derhalve te worden berekend op basis van de omzetverhoudingen. Deze berekening leidt, naar tussen partijen niet in geschil is, tot 100% recht op aftrek.

5.10. Met betrekking tot de stelling van de inspecteur dat gelet op artikel 15, vierde lid, van de Wet, in het onderhavige tijdvak, de aftrek van de op de factuur van C Trust in rekening gebrachte belasting dient te worden beperkt tot 1.065, ofwel 88% van één twaalfde deel van 14.523,60 geldt het volgende. De aftrek van belasting vindt, ingevolge artikel 15, vierde lid, eerste volzin, plaats overeenkomstig de bestemming van de diensten op het tijdstip waarop de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht. Belanghebbende heeft in dit verband aangevoerd dat de door C Trust aan belanghebbende verrichte en te verrichten diensten (zullen) worden gebruikt in het kader van de sublease en de lening, welke stelling het Hof gelet op de overgelegde contracten aannemelijk acht. De overigens ongemotiveerde stelling van de inspecteur dat de bestemming van de diensten in de jaren volgend op 2001 vrijgesteld gebruik is faalt derhalve. Dat de pro rata verhouding in de jaren volgend op 2001 mogelijk ertoe zal leiden dat belanghebbende in die jaren - door het ontbreken van omzet uit de sublease - in het geheel geen recht heeft op aftrek doet daar niet aan af; de aftrek in de daarop volgende jaren, noch het antwoord op de vraag of dan sprake is van een situatie als bedoeld artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de Wet maken immers deel uit van het onderhavige geschil.

5.11. Gelet op al het vorenoverwogene dient het beroep gegrond te worden verklaard en behoeft het laatste geschilpunt geen behandeling meer.

6. Proceskosten

In de omstandigheid dat het beroep gegrond is vindt het Hof aanleiding de inspecteur te veroordelen in de kosten van het geding. Het Hof stelt deze kosten met inachtneming van het Besluit proceskosten bestuursrecht op 3 (punten per proceshandeling) x 322 (waarde per punt) x 1,5 (gewicht van de zaak) is 1.449.

7. Beslissing

Het Hof:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak en de teruggaafbeschikking;
- verleent teruggaaf tot een bedrag van 17.944;
- gelast de Staat der Nederlanden het gestorte griffierecht ad 273 aan belanghebbende te vergoeden, en;
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van 1.449 en wijst de Staat der Nederlanden aan dit bedrag aan belanghebbende te voldoen.

De uitspraak is vastgesteld op 27 juni 2005 door mr. M.E. van Hilten, voorzitter, en mrs. E.M. Vrouwenfelder en A. Roelvink-Verhoeff, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van R.J. Wessel als griffier. De beslissing is op dezelfde dag ter openbare zitting uitgesproken.

Het Hof heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van een afschrift van de uitspraak in geanonimiseerde vorm.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.