CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
L. A. GEELGOED
van 22 september 2005 [1]

I — Inleiding

1. In deze zaak, een verwijzing van het Vestre Landsret, Denemarken, gaat het om de vraag of in een geval waarin een onderneming voor sale and leaseback van auto's gebruikte auto's koopt, least en uiteindelijk weer verkoopt, deze wederverkoop 1) moet worden aangemerkt als een van BTW vrijgestelde levering in de zin van artikel 13, B, van de Zesde BTW-richtlijn [2], dan wel 2) onder de bijzondere regeling van artikel 26 bis van de Zesde BTW-richtlijn voor de wederverkoop van gebruikte goederen valt.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

II — Het wettelijk kader

A — *Het gemeenschapsrecht*

De Zesde BTW-richtlijn

2. Artikel 2 van de Zesde BTW-richtlijn definieert de materiële werkingssfeer van de richtlijn. Krachtens artikel 2, lid 1, zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen, de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

3. In artikel 11 van de Zesde BTW-richtlijn is neergelegd hoe de maatstaf van heffing moet worden berekend voor de levering van (niet-geïmporteerde) goederen en diensten welke binnen de werkingssfeer van de richtlijn vallen. Artikel 11, A, lid 1, bevat de algemene regel voor deze berekening: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper,

van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handelingen verband houden.

4. Hoofdstuk X van de Zesde BTW-richtlijn bevat een lijst van BTW-vrijstellingen, dat wil zeggen leveringen aan de koper zonder dat over de verkoop BTW wordt geheven. Artikel 13 noemt de binnenlandse vrijstellingen, in de vorm van twee lijsten. De eerste lijst, artikel 13, A, bevat de normale vrijstellingen voor bepaalde activiteiten „van algemeen belang". De tweede lijst, artikel 13, B, verleent een aantal andere vrijstellingen. Voorzover hier van belang bepaalt dit artikel:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

c) levering van goederen die uitsluitend zijn gebezigd voor een activiteit die krachtens dit artikel of krachtens artikel 28, lid 3, sub b, is vrijgesteld, als voor deze goederen geen recht op aftrek is genoten, of levering van goederen bij de aanschaffing of bestemming waarvan overeenkomstig de bepalingen van artikel 17, lid 6, het recht op aftrek is uitgesloten;

[...]"

5. Artikel 17 van de Zesde BTW-richtlijn betreft het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek voor anderen dan consumenten. Artikel 17, lid 6, bepaalt:

„Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat.

[...]

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

6. Tot op heden heeft de Raad voor uitgaven die voor aftrek in aanmerking komen geen regels gesteld die voor het onderhavige geval relevant zijn.

7. Artikel 28, lid 3, sub b, bepaalt dat de lidstaten gedurende de voor uitvoering van de Zesde BTW-richtlijn bestemde overgangsperiode de in bijlage F van de richtlijn genoemde handelingen kunnen blijven vrijstellen onder de in de lidstaat vigerende voorwaarden.

Richtlijn 94/5

8. Richtlijn 94/5 [3] is vastgesteld ingevolge artikel 32 van de Zesde BTW-richtlijn, dat bepaalde dat de Raad een communautaire belastingregeling moest vaststellen die van toepassing zou zijn op het gebied van gebruikte goederen en van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. [4] Bij deze richtlijn werd een bijzondere regeling vastgesteld voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en in het bijzonder een nieuw artikel 26 bis aan de Zesde BTW-richtlijn toegevoegd.

9. In dit artikel is in wezen een zogeheten „winstmargeregeling" neergelegd, waarvan verkopers van gebruikte goederen onder bepaalde omstandigheden gebruik kunnen maken in plaats van de normale BTW-regeling. Terwijl in de normale BTW-regeling de gehele tegenprestatie die de handelaar van de klant ontvangt, verminderd met het BTW-bedrag daarover, het bedrag is waarover BTW wordt geheven, is bij toepassing van de winstmargeregeling de winstmarge het bedrag waarover BTW wordt geheven. In onderstaand overzicht zijn de belangrijkste bepalingen van artikel 26 bis weergegeven die relevant zijn voor het onderhavige geval.

10. In artikel 26 bis, A, sub d, worden gebruikte goederen gedefinieerd als „roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edele metalen of edelstenen als omschreven door de lidstaten".

11. Ingevolge artikel 26 bis, B, lid 1, passen de lidstaten op leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten door belastingplichtige wederverkopers, een bijzondere regeling toe voor de belastingheffing over de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper (de „winstmargeregeling"). Artikel 26 bis, B, lid 2, bepaalt dat deze winstmargeregeling slechts geldt wanneer de goederen aan de belastingplichtige wederverkoper binnen de Gemeenschap zijn geleverd door bepaalde personen, te weten:

„— door een niet-belastingplichtige,

3 — Richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG — Bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (PB L 60, blz. 16).

4 — Dit artikel is bij richtlijn 94/5 uit de Zesde BTW-richtlijn geschrapt.

of

— door een andere belastingplichtige, voorzover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige overeenkomstig artikel 13, B, sub c, is vrijgesteld,

of

— door een andere belastingplichtige, voorzover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige in aanmerking komt voor de in artikel 24 bedoelde vrijstelling en het gaat om een investeringsgoed,

of

— door een andere belastingplichtige wederverkoper, voorzover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige wederverkoper overeenkomstig deze bijzondere regeling onderworpen is geweest aan de belasting over de toegevoegde waarde".

12. In al deze gevallen zou de wederverkoper bij gebreke van de winstmargeregeling BTW in rekening moeten brengen over de gehele tegenprestatie die hij van zijn klant ontvangt, maar geen BTW kunnen aftrekken.

13. Artikel 26 bis, B, lid 3, definieert de maatstaf van heffing voor leveringen van goederen volgens de winstmargeregeling als „de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, verminderd met het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde die voor de winstmarge zelf geldt. Deze winstmarge is gelijk aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs."

14. In artikel 26 bis, A, sub c, wordt de „belastingplichtige wederverkoper" gedefinieerd als „de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop [...]"

15. In artikel 26 bis, B, lid 6, is bepaald dat voor door een belastingplichtige wederverkoper volgens deze bijzondere regeling geleverde goederen geen recht op BTW-aftrek door belastingplichtigen bestaat.

16. Artikel 26 bis, B, lid 11, bepaalt dat de belastingplichtige wederverkoper voor elke levering die onder de bijzondere regeling van artikel 26 bis, B, lid 2 of lid 4, valt, de normale regeling van de belasting over de toegevoegde waarde kan toepassen.

B — *Het Deense recht*

Algemene BTW-bepalingen

17. § 4, lid 1, sub 1, van de Deense BTW-wet (zie laatstelijk geconsolideerde wet nr. 703 van 8 augustus 2003) bepaalt: „Aan belasting zijn onderworpen de leveringen hier te lande van goederen en diensten onder bezwarende titel."

18. § 13, lid 1, van de Deense BTW-wet noemt de goederen en diensten die van BTW zijn vrijgesteld, welke overeenkomen met die van artikel 13, A, van de Zesde BTW-richtlijn.

19. § 13, lid 2, van de Deense BTW-wet bepaalt:

„Levering van goederen die uitsluitend worden gebruikt voor een activiteit die krachtens lid 1 is vrijgesteld, of levering van goederen waarvan de verwerving of het gebruik overeenkomstig hoofdstuk 9 van het recht op aftrek is uitgesloten, is belastingvrij."

20. Hoofdstuk 9 van de Deense BTW-wet bevat de volgende voor de onderhavige zaak relevante bepaling:

„§ 42 Ondernemingen hebben geen recht op aftrek voor aankopen en dergelijke die verband houden met [...]

7) de aankoop of exploitatie van personenvoertuigen die zijn ingericht voor het vervoer van niet meer dan 9 personen (zie evenwel leden 4, 6 en 7); [...]

Lid 6. Ondernemingen die motorvoertuigen verhandelen of verhuren of een rijschool exploiteren, hebben, onverminderd het bepaalde in lid 1, sub 7, recht op aftrek van de belasting over de aankopen en dergelijke die zij voor dit doel verrichten."

21. § 42, lid 1, sub 7, is dus gebaseerd op de standstill-bepaling van artikel 17, lid 6, van de Zesde BTW-richtlijn, die het de lidstaten mogelijk maakt, elke uitsluiting te handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn voorzag, totdat de Raad regels stelt voor de harmonisering van het recht op aftrek.

22. Het effect van § 13, lid 2, is dus dat, aangezien onder § 42, lid 1, sub 7, vallende ondernemingen zijn uitgesloten van het recht op aftrek, deze ondernemingen geen BTW afdragen over de verkoop van voertuigen die onder laatstgenoemde paragraaf vallen.

BTW-bepalingen voor gebruikte goederen

23. Denemarken heeft richtlijn 94/5 geïmplementeerd bij de paragrafen 69 tot en met 71 van de BTW-wet van 1994 (wet nr. 375 van 18 mei 1994), die, voorzover voor de onderhavige zaak van belang, in vergelijkbare bewoordingen zijn gesteld als de richtlijn.

III — De feiten en het procesverloop

24. Jyske Finans A/S (hierna: „Jyske Finans") exploiteert een autoleasebedrijf, in het kader waarvan zij onder meer van ondernemingen personenauto's met zogenoemde „witte nummerplaten" (dat wil zeggen normale Deense kentekenplaten) koopt en diezelfde auto's vervolgens weer least aan die ondernemingen („sale and leaseback").

25. Daarnaast koopt Jyske Finans in het kader van deze activiteit gebruikte auto's met witte nummerplaten van ondernemingen en least zij deze auto's aan andere ondernemingen. Wanneer deze leaseovereenkomsten aflopen, verkoopt Jyske Finans deze gebruikte auto's weer.

26. Het hoofdgeding betreft de wederverkoop door Jyske Finans van 145 gebruikte auto's tussen 1 januari 1999 en 31 mei 2001. In alle gevallen hadden degenen die deze gebruikte auto's aan Jyske Finans hadden verkocht, over de verkoop geen BTW afgedragen. Zoals in § 13, lid 2, van de Deense BTW-wet is bepaald, was de reden daarvoor dat die ondernemingen deze auto's eerder hadden verworven zonder recht op aftrek van voorbelasting, zodat deze verkopen van BTW waren vrijgesteld.

27. In mei 2001 verzocht de Deense fiscus (Told- og Skatteregion Horsens) Jyske Finans om betaling van BTW over de verkoopprijs van deze auto's, ten bedrage van 2 236 413 DKK .

28. Op 22 januari 2003 heeft Jyske Finans voor het Vestre Landsret betwist dat zij over dit bedrag BTW verschuldigd was, onder meer op grond dat heffing van BTW in strijd was met de Zesde BTW-richtlijn, aangezien

betaling van BTW zou neerkomen op dubbele belasting. Deze dubbele belasting zou ontstaan doordat Jyske Finans weliswaar ingevolge § 42, lid 6, van de Deense BTW-wet recht zou hebben op BTW-aftrek over haar aankopen van gebruikte auto's, maar van dit recht geen gebruik kon maken, daar in werkelijkheid door de verkopers ten tijde van de verkoop over deze auto's geen BTW was betaald.

29. In deze omstandigheden heeft Vestre Landsret het Hof de volgende vragen gesteld:

„1) Moet artikel 13, B, sub c, junctis de artikelen 2, lid 1, en 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG), aldus worden uitgelegd dat deze bepalingen eraan in de weg staan dat een lidstaat in het kader van zijn BTW-wetgeving een regeling handhaaft volgens welke een belastingplichtige die, anders dan handelaren in gebruikte auto's en andere ondernemers die gebruikte auto's verkopen, in aanzienlijke mate investeringsgoederen in zijn bedrijfsvermogen heeft opgenomen, BTW moet betalen bij verkoop van deze investeringsgoederen, ook al is het goed gekocht van belastingplichtigen die geen belasting over de prijs van het goed hebben berekend, waardoor bij de koop van het goed geen recht op aftrek van belasting is ontstaan?

2) Moet artikel 26 bis, A, sub e, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat het begrip ‚belastingplichtige wederverkoper' alleen personen omvat wier hoofdactiviteit bestaat in de koop en verkoop van gebruikte goederen, wanneer deze gebruikte goederen worden verworven met het oog op het verkrijgen van economische winst bij wederverkoop, die het enige of wezenlijke doel van de verwerving is, of omvat dit begrip ook personen die deze goederen normaal gesproken na het einde van de verhuur verkopen als bijkomend onderdeel van de economische leaseactiviteit in vorenomschreven omstandigheden?"

30. Overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie zijn in deze procedure schriftelijke opmerkingen ingediend door Jyske Finans, Nordania Finans A/S en BG Factoring A/S, het Skatteministerium en het Koninkrijk Denemarken, de Helleense Republiek, de Poolse Republiek en de Commissie van de Europese Gemeenschappen. Op 7 juli 2005 heeft een mondelinge behandeling plaatsgevonden, waar al deze interveniënten behalve de Poolse Republiek opmerkingen hebben gemaakt.

IV — Analyse

A — *De eerste vraag*

31. Met zijn eerste vraag wenst het Vestre Landsret in wezen te vernemen of het in strijd is met artikel 13, B, sub c, van de Zesde BTW-richtlijn wanneer een nationale BTW-wet bepaalt dat een belastingplichtige in de situatie van Jyske Finans — een sale-and-leaseback-onderneming die gebruikte auto's wederverkoopt — over deze wederverkopen BTW verschuldigd is, niettegenstaande het feit dat hij de voorbelasting over de prijs van deze auto's niet kan aftrekken.

32. Om te beginnen merk ik op dat door de Deense regering en de interveniënte in het hoofdgeding Nordania Finans de vraag aan de orde is gesteld of de door Jyske Finans gekochte en geleaste auto's kapitaalgoederen zijn in de zin van de Zesde BTW-richtlijn. Deze vraag is gerezen in verband met een andere zaak over de Deense BTW-wetgeving, die aanhangig is bij het Højesteret (hoogste Deense rechter) en zij ingegeven door de formulering van de eerste vraag van het Vestre Landsret aan het Hof in de onderhavige zaak. [5]

5 — In het bijzonder het gebruik van de formulering „een belastingplichtige die in aanzienlijke mate investeringsgoederen in zijn bedrijfsvermogen heeft opgenomen".

33. Ik wijs er in dit verband op dat deze vraag niet door de nationale rechter in zijn verwijzingsbeschikking is gesteld en dat geen van de andere interveniënten in de onderhavige zaak dienaangaande inhoudelijke argumenten naar voren heeft gebracht. Het Hof dient zich dan ook te beperken tot beantwoording van de vragen van het Vestre Landsret. In het bijzonder kan het geen uitspraak doen over de geldigheid naar Deens recht van een aanname die aan deze vragen ten grondslag ligt. Het is voor mij dan ook noch noodzakelijk noch gepast om hier op dit punt in te gaan.

34. Wat de essentie van de eerste vraag betreft zoals die hiervóór is weergegeven, verleent artikel 13, B, sub c, vrijstelling van BTW in twee gevallen.

35. Het eerste geval betreft de levering van goederen „die uitsluitend zijn gebezigd voor een activiteit die krachtens dit artikel of krachtens artikel 28, lid 3, sub b, is vrijgesteld, als voor deze goederen geen recht op aftrek is genoten [...]".

36. Het tweede geval betreft goederen bij de aanschaffing of bestemming waarvan overeenkomstig artikel 17, lid 6, geen recht op BTW-aftrek bestond.

37. Het is duidelijk dat geen van deze beide gevallen van toepassing is op de wederverkoop van gebruikte auto's door Jyske Finans, en wel om twee redenen.

38. In de eerste plaats zijn de door Jyske Finans geleverde goederen — gebruikte auto's — volgens de door het Vestre Landsret verstrekte informatie niet bestemd om uitsluitend te worden gebezigd voor een activiteit die krachtens artikel 13 is vrijgesteld (activiteiten van algemeen belang of andere activiteiten). Ook artikel 28, lid 3, sub b, een overgangsbepaling, is niet op het onderhavige geval van toepassing. Deze leveringen zijn dus in beginsel belastbaar volgens de algemene regel van artikel 2 van de richtlijn.

39. In de tweede plaats geeft § 42, lid 6, van de Deense BTW-wet Jyske Finans, als onderneming die motorvoertuigen verhandelt of verhuurt, uitdrukkelijk recht op aftrek van de BTW over voor dit doel verrichte aankopen. Zoals de verwijzende rechter in zijn beschikking verklaart, is de reden waarom in casu geen aftrek heeft plaatsgevonden eenvoudigweg dat er geen voorbelasting was betaald. Dit kwam doordat Jyske Finans de gebruikte auto's had gekocht van ondernemers die ingevolge § 13, lid 2, en § 42 van de Deense BTW-wet over die verkoop geen BTW hadden berekend.

40. Dientengevolge is niet voldaan aan een van de voorwaarden voor BTW-vrijstelling van de wederverkoop door Jyske Finans ingevolge artikel 13, B, sub c, van de Zesde BTW-richtlijn, namelijk dat Jyske Finans geen recht heeft op aftrek.

41. Derhalve is Jyske Finans bij normale lezing van het algemene BTW-stelsel dat is neergelegd in de Zesde BTW-richtlijn, in het bijzonder artikel 13, B, sub c, BTW verschuldigd over de wederverkoop van auto's zoals beschreven in de verwijzingsbeschikking.

42. Zoals de Deense regering erkent, betekent dit dat Jyske Finans, nu zij BTW moet betalen over haar wederverkopen zonder voorbelasting te kunnen aftrekken, dubbel wordt belast.

43. Volgens Jyske Finans gaat die conclusie in tegen het doel van de Zesde BTW-richtlijn, daar de BTW in wezen een belasting is bij de eindverbruiker en niet dient te drukken op een ondernemer in de handelsketen die naar de eindverbruiker leidt. De BTW zou voor alle ondernemers in deze keten neutraal moeten zijn, behoudens ingeval in de Zesde BTW-richtlijn een uitdrukkelijke uitzondering op dit beginsel is

neergelegd. Jyske Finans is daarom van mening dat de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord.

44. Deze stelling overtuigt mij niet.

45. Het is waar dat, zoals ik hierna zal bespreken, wanneer de formulering van een bepaling van de Zesde BTW-richtlijn voor meer dan één uitleg vatbaar is, deze zoveel mogelijk moet worden uitgelegd op zodanige wijze dat daardoor de doelstellingen van die richtlijn zo goed mogelijk verwezenlijkt worden. Eveneens waar is dat een van de doelstellingen van de richtlijn de handhaving van de belastingneutraliteit tussen en de voorkoming van dubbele belastingheffing bij de belastingplichtigen is.

46. Niettemin is bij een normale lezing van de bewoordingen van artikel 13, B, sub c, duidelijk dat een belastingplichtige in de situatie van Jyske Finans, BTW moet betalen over zijn levering door wederverkoop van auto's. Voor een andere uitlegging van dit artikel is naar mijn mening geen ruimte.

47. Dit geldt te meer nu de omvang van vrijstellingen op grond van artikel 13, als uitzonderingen op het algemene BTW-stelsel van de Zesde BTW-richtlijn, als regel beperkt dient te worden geïnterpreteerd. [6]

48. In een dergelijk geval is het niet mogelijk artikel 13 uit te leggen op zodanige wijze dat de dubbele belasting van een belastingplichtige in een situatie als die van Jyske Finans wordt vermeden. Het doel van voorkoming van dubbele belasting kan de uitdrukkelijke bewoordingen van een van de bepalingen van de richtlijn niet „aftroeven". [7]

49. Het antwoord op de eerste vraag van het Vestre Landsret moet dan ook luiden dat artikel 13, B, sub c, junctis de artikelen 2, lid 1, en 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde BTW-richtlijn niet aldus dienen te worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat een lidstaat in het kader van zijn BTW-wetgeving een regeling handhaaft volgens welke een belastingplichtige BTW verschuldigd is over de wederverkoop van gebruikte auto's die hij voor zijn bedrijf heeft gebruikt, ook wanneer die belastingplichtige geen over de aankoop van die auto's betaalde BTW kan aftrekken, daar die BTW niet is betaald.

6 — Zie bijvoorbeeld arresten van 3 maart 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Jurispr. blz. I-1527), en 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, Jurispr. I-13711).

7 — Zie voor een voorbeeld van dubbele belasting waarvoor het Hof geen oplossing kon bieden arrest van 5 december 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (C-165/88, Jurispr. blz. I-4081), waarop ik hierna terugkom.

B — *De tweede vraag*

50. Met zijn tweede vraag wenst het Vestre Landsret in wezen te vernemen of een belastingplichtige die gebruikte auto's wederverkoopt die hij in zijn leaseonderneming heeft gebruikt, moet worden aangemerkt als „belastingplichtige wederverkoper" en dus onder de BTW-regeling voor gebruikte goederen van artikel 26 bis van de Zesde BTW-richtlijn valt.

51. Niet in geschil is dat, gezien de feiten van het hoofdgeding, de in geding zijnde gebruikte auto's zijn aan te merken als „gebruikte goederen" in de zin van artikel 26 bis, A, sub d, noch dat de auto's zijn gekocht van personen die onder de in artikel 26 bis, B, lid 2, gegeven definitie vallen.

52. Cruciaal voor de beslissing of Jyske Finans, gezien de feiten van het hoofdgeding, voor de berekening van haar BTW de winstmargeregeling mag toepassen, is dus of zij onder de definitie van belastingplichtige wederverkoper in artikel 26 bis, A, sub e, valt, te weten een „belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop".

53. Als ik mijn redenering alleen zou baseren op de officiële Engelse tekst van de richtlijn, „a taxable person who, in the course of his economic activity, purchases or acquires for the purposes of his undertaking, or imports with a view to resale, second-hand goods and/or works of art, collectors' items or antiques", valt Jyske Finans duidelijk onder deze definitie, daar zij de auto's heeft gekocht „for the purposes of h[is] undertaking" („voor bedrijfsdoeleinden"). Het criterium „with a view to resale" („met het oog op wederverkoop") is in de Engelse versie op het eerste gezicht geen noodzakelijke voorwaarde om als belastingplichtige wederverkoper te worden aangemerkt.

54. Deze redenering kan echter niet worden volgehouden, daar de andere taalversies op dit punt wezenlijk verschillen van de Engelse tekst.

55. Enkele andere taalversies van artikel 26 bis definiëren de belastingplichtige wederverkoper als iemand die gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten voor bedrijfsdoeleinden koopt, verwerft of importeert *met het oog op wederverkoop.* [8] Met andere woorden, in deze andere versies is duidelijk dat een noodzakelijke voorwaarde om als belastingplichtige wederverkoper te worden aangemerkt, is dat de goederen zijn gekocht of verworven met het oog op wederverkoop.

8 — Zo wordt een belastingplichtige wederverkoper in de Franse taalversie gedefinieerd als „l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité [...]", en, in de Nederlandse taalversie zoals die hiervoor is weergegeven, als „belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop [...]".

56. De uitlegging van de woorden „met het oog op wederverkoop" staat dus centraal in de analyse van de tweede vraag van het Vestre Landsret.

57. Zoals in de verwijzingsbeschikking wordt opgemerkt, kunnen deze woorden bij normale lezing in de context van de feiten van het hoofdgeding op een aantal manieren worden uitgelegd. In het bijzonder is voorstelbaar dat deze woorden aldus worden gelezen dat zij van toepassing zijn op belastingplichtigen die gebruikte auto's kopen, wanneer:

— de voornaamste activiteit van de belastingplichtige (de koop en) wederverkoop van gebruikte auto's is;

— de voornaamste activiteit van de belastingplichtige (de koop en) wederverkoop van gebruikte auto's is en de desbetreffende auto's zijn gekocht met als uitsluitend doel de wederverkoop daarvan; of

— de belastingplichtige ten tijde van de aankoop de bedoeling had de auto's nadien weer te verkopen na deze eerst voor zijn eigen bedrijfsdoeleinden te hebben gebruikt.

58. Niets wijst erop dat de gemeenschapswetgever bij de vaststelling van richtlijn 94/5 zich erover heeft uitgelaten of uitdrukkelijk heeft overwogen welke van deze interpretaties de juiste was en of het begrip „belastingplichtige wederverkoper" ook betrekking had op feiten als die van het hoofdgeding.

59. Zoals ik in mijn conclusie in de zaak Frankrijk/Raad en Parlement heb opgemerkt, ligt het in de aard van wetgeving besloten dat de wetgever niet alle mogelijke feitelijke toepassingen van een wetgevingshandeling kan voorzien en deze in de tekst verwerken.[9] Dit zou onpraktisch zijn en bovendien onmogelijk. Op het gebied van de handel en de belastingheffing bijvoorbeeld kan de wetgever uiteraard niet alle potentiële ondernemingsmodellen of vormen van commerciële organisatie voorzien en uitdrukkelijk regelen. Deze zijn immers voortdurend in ontwikkeling.

60. Dientengevolge is het aan het Hof om binnen de grenzen van de formulering van artikel 26 bis aan te geven, welke van de mogelijke interpretaties het best strookt met het doel van de bijzondere regeling voor gebruikte goederen en met welke dus de bedoeling van de gemeenschapswetgever het best wordt verwezenlijkt.

9 — Zie mijn conclusie van 17 maart 2004 in de zaak Frankrijk/Raad en Parlement (C-244/03, Jurispr. blz. I-4021, punten 74 en 75).

61. Dit doel wordt in de considerans van richtlijn 94/5 weergegeven als in wezen tweeledig, namelijk:

— de voorkoming van dubbele belastingheffing; en

— de vermijding van concurrentievervalsing tussen belastingplichtigen.

62. Zo wordt in de considerans benadrukt dat het nodig is „dat communautaire voorschriften worden vastgesteld die erop gericht zijn dubbele belastingheffing en concurrentievervalsing tussen belastingplichtigen te vermijden" en opgemerkt dat „het Hof van Justitie er in een aantal arresten op heeft gewezen dat een harmonisatie ter voorkoming van dubbele belastingheffing in het intracommunautaire handelsverkeer onontbeerlijk is". [10]

63. In de considerans wordt voorts beklemtoond dat moet worden voorkomen dat er „sterk uiteenlopende [BTW-]regelingen gelden die, zowel in het binnenland als in de betrekkingen tussen lidstaten, concurrentievervalsing en verleggingen van het handelsverkeer met zich brengen". [11]

64. Deze doelen zijn onlangs besproken door advocaat-generaal Stix-Hackl in haar conclusie in de zaak Stenholmen. [12] Die zaak betrof de mogelijke toepassing van richtlijn 94/5 op een paard dat wordt gekocht van een particulier, wordt ingereden en vervolgens verkocht als rijpaard. De advocaat-generaal concludeerde dat de richtlijn van toepassing was en merkte op dat dit in overeenstemming was met de met artikel 26 bis nagestreefde doelstellingen van voorkoming van dubbele belastingheffing en concurrentievervalsing:

„Het is nu juist het doel van artikel 26 bis van de Zesde richtlijn en ook de bedoeling van de gemeenschapswetgever, zoals blijkt uit richtlijn 94/5 waarbij deze bijzondere bepaling is ingevoerd, om dit te voorkomen." [13]

65. Het Hof was het uitdrukkelijk met de advocaat-generaal eens op dit punt en verwierp een restrictieve uitlegging van dit begrip in artikel 26 bis voor de definitie van gebruikte goederen, op grond dat

„[...] de uitsluiting van deze leveringen van de regeling voor gebruikte goederen [zou]

10 — Considerans, overwegingen 3 en 5.

11 — Considerans, overweging 2.

12 — Conclusie bij het arrest van 1 april 2004 (C-320/02, Jurispr. blz. I-3511).

13 — Ibidem, punten 60 en 61. Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Kokott van 24 februari 2005 in de zaak Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-305/03, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 59), en inzake de achtergrond van de voorstellen van de Commissie die uiteindelijk hebben geleid tot richtlijn 94/5, arrest van 10 juli 1985, Commissie/Nederland (16/84, Jurispr. blz. 2355).

indruisen tegen de in de derde en de vijfde overweging van de considerans van richtlijn 94/5 uitdrukkelijk geformuleerde bedoeling van de wetgever om dubbele belasting te voorkomen".[14]

66. Deze bedoeling ligt bijvoorbeeld duidelijk ten grondslag aan de definitie in artikel 26 bis, B, sub 2, van de verkopers van wie een wederverkoper gebruikte goederen moet hebben gekocht, wil hij onder de regeling van artikel 26 bis vallen. Zoals ik hiervóór heb uiteengezet zou de wederverkoper bij gebreke van de winstmargeregeling in elk geval BTW in rekening moeten brengen over de gehele tegenprestatie die hij ontvangt, maar geen voorbelasting kunnen aftrekken.

67. In gevallen waarin een aantal interpretaties van artikel 26 bis mogelijk is, moet dan ook de voorkeur worden gegeven aan de interpretatie waarmee de doelstellingen van die bepaling, voorkoming van dubbele belastingheffing en van concurrentievervalsing, het best worden verwezenlijkt.

68. Terugkomend op de drie mogelijke interpretaties van het begrip „belastingplichtige wederverkoper" die ik hiervóór heb weergegeven, is onbetwist dat het doel van voorkoming van dubbele belastingheffing het best zou worden gediend door de ruimste van deze interpretaties te kiezen, dat wil zeggen die welke ook belastingplichtigen omvat die gebruikte auto's kopen met de bedoeling deze nadien door te verkopen.

14 — Arrest Stenholmen, aangehaald in voetnoot 12, punt 25.

69. Zoals door de verwijzende rechter is opgemerkt, zou dubbele belastingheffing geminimaliseerd zoniet uitgesloten zijn, wanneer Jyske Finans bij de berekening van het bedrag waarover BTW wordt geheven de winstmargeregeling zou mogen toepassen. Dit komt doordat er bij wederverkoop waarschijnlijk weinig of geen winst zou zijn waarover BTW kan worden geheven, als gevolg van de afschrijving van de auto's.

70. Daarentegen zou de keuze van een van beide andere hiervóór weergegeven interpretaties — waarbij de voornaamste activiteit van een belastingplichtige (de koop en) wederverkoop van gebruikte auto's is, of waarbij de betrokken auto's uitsluitend voor wederverkoop zijn gekocht — belastingplichtigen zoals Jyske Finans van de werkingssfeer van artikel 26 bis uitsluiten. Zoals het Vestre Landsret in de verwijzingsbeschikking opmerkt, zou dit resulteren in dubbele belastingheffing bij wederverkoop van de gebruikte auto's, daar die auto's bij wederverkoop nogmaals volledig zouden worden belast zonder enig recht van aftrek door de wederverkoper.

71. Indien belastingplichtigen in de situatie van Jyske Finans buiten de bijzondere regeling voor gebruikte goederen van 26 bis zouden vallen, zou dit bovendien de mededinging in de sector wederverkoop van gebruikte auto's verstoren. Daar belastingplichtigen als Jyske Finans gedwongen zouden zijn de BTW-last op de koper af te wentelen in de vorm van hogere wederverkoopprijzen, zouden wederverkopers voor wie de wederverkoop van auto's de voornaamste activiteit is en die wel onder arti-

kel 26 bis vallen, een mededingingsvoordeel in deze sector hebben. Het belang van belastingneutraliteit tussen belastingplichtigen pleit dus eveneens vóór een uitlegging van artikel 26 bis waarbij dit artikel ook geldt voor ondernemers in de situatie van Jyske Finans. [15]

72. Ik ben bovendien niet overtuigd door de stelling van de Deense regering dat er weinig of geen substitueerbaarheid bestaat tussen wederverkopen van zuivere gebruikte-autohandelaren enerzijds en die van sale-and-leaseback-ondernemingen als Jyske Finans anderzijds.

73. In elk geval is mij niet duidelijk hoe in alle gevallen een werkbaar onderscheid kan worden gemaakt tussen belastingplichtigen wier „voornaamste" activiteit de wederverkoop van gebruikte goederen is (bijvoorbeeld tweedehandsautohandelaren) en belastingplichtigen als Jyske Finans, die deze goederen niet alleen voor wederverkoop gebruiken maar ook voor andere activiteiten (in casu leasing).

74. In het onderhavige geval bijvoorbeeld valt uit de verwijzingsbeschikking en de opmerkingen van Jyske Finans op te maken dat de wederverkoop van de auto's integraal deel uitmaakt van haar ondernemingsconcept. Zo worden haar autoverhuurcontracten gesloten voor bepaalde tijd, waarbij uitdrukkelijk wordt bepaald dat bij het einde van de overeenkomst wederverkoop plaatsvindt (zij het onder bepaalde voorwaarden). Voorts berekent zij de vaste maandelijkse leaseprijs op basis van het oorspronkelijk voor de auto betaalde bedrag minus de waarschijnlijke wederverkoopprijs van de auto. Het lijkt mij dan ook duidelijk dat de wederverkoop van de auto's kan worden beschouwd als een doel, zij het niet het enige doel, van Jyske Finans bij de aankoop van die auto's.

75. Om al deze redenen ben ik het niet eens met het argument van de Deense regering dat het in artikel 26 bis gehanteerde begrip „belastingplichtige wederverkoper" aldus moet worden opgevat dat het alleen betrekking heeft op ondernemingen wier voornaamste activiteit bestaat uit het kopen en verkopen van gebruikte goederen en wier belangrijkste doel bij de koop van deze goederen het behalen van winst bij wederverkoop is. Ook met de stelling van de Poolse regering dat deze beperkte uitlegging moet worden gekozen, omdat de bijzondere regeling van artikel 26 bis voor gebruikte goederen een uitzondering vormt op het algemene BTW-stelsel voor goederen en diensten, ben ik het niet eens.

15 — Ik wijs erop dat de Commissie (Directoraat-Generaal Belastingen en Douaneunie) in een antwoord van 20 december 2002 aan de Deense vereniging van financieringsmaatschappijen heeft verklaard dat er in de definitie van „belastingplichtige wederverkoper" in artikel 26 bis, A, sub e, niets staat op grond waarvan die regeling zou kunnen worden beperkt tot belastingplichtigen die zich uitsluitend of hoofdzakelijk bezig houden met de aankoop van en handel in gebruikte goederen.

76. Het begrip „belastingplichtige wederverkoper" moet mijns inziens dan ook aldus worden uitgelegd dat het belastingplichtigen omvat die gebruikte auto's kopen met de bedoeling deze later weer te verkopen, ook wanneer die wederverkoop niet het enige of belangrijkste doel van de aankoop is.

77. In haar argumenten tegen een dergelijke gevolgtrekking brengt de Deense regering nog twee punten naar voren.

78. In de eerste plaats beroept zij zich op enkele opmerkingen van advocaat-generaal Saggio in zijn conclusie in de zaak Bakcsi. [16] Die zaak had niet rechtstreeks betrekking op artikel 26 bis. In het door de Deense regering aangehaalde punt ging het veeleer om de algemene vraag of volgens de beginselen van artikel 2, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn een belastingplichtige die, zonder recht op aftrek, voor zijn bedrijf goederen verwierf van een particulier en deze vervolgens verkocht, BTW verschuldigd was. De centrale vraag was het onderscheid, in het kader van de BTW-aftrek, tussen (gedeeltelijke) bestemming van goederen voor bedrijfsdoeleinden en onttrekking van deze goederen aan het bedrijf.

79. De advocaat-generaal concludeerde dat een belastingplichtige die heeft besloten een goed in zijn bedrijfsvermogen op te nemen, volledig BTW-plichtig is wanneer hij uitsluitend valt onder de algemene beginselen van artikel 2, lid 1. Hij wees erop dat artikel 26 bis zijns inziens niet van toepassing was en voegde daaraan toe: „De [regeling van artikel 26 bis is] beperkt tot de ‚belastingplichtige wederverkopers' die het kopen en verkopen van gebruikte goederen als hoofdberoep hebben." [17]

80. Deze passage is naar mijn mening niet voldoende om af te doen aan bovenstaande conclusie dat belastingplichtigen zoals Jyske Finans onder het begrip „belastingplichtige wederverkoper" vallen, om de volgende redenen.

81. Om te beginnen is de opmerking in die zaak, die zoals gezegd een heel ander onderwerp betrof, duidelijk obiter dictum gemaakt. Niets wijst erop dat voor het Hof inhoudelijk was beargumenteerd dat voor toepassing van artikel 26 bis de wederverkoop de enige of de belangrijkste activiteit van een belastingplichtige moest zijn (en niet een belangrijke doch bijkomende activiteit van de belastingplichtige).

16 — Conclusie bij het arrest van 8 maart 2001 (C-415/98, Jurispr. blz. I-1831).

17 — Ibidem, punt 34.

82. Voorts is het Hof in zijn arrest niet op deze uitlating ingegaan, noch heeft het uitdrukkelijk de mogelijkheid overwogen dat de regeling van artikel 26 bis van toepassing was.

83. In de tweede plaats beroept de Deense regering zich op het arrest van het Hof in de zaak ORO, in het bijzonder op de volgende passage:

„Over het geheel genomen is het communautaire BTW-stelsel het resultaat van een geleidelijke harmonisatie van de nationale wetgevingen in het kader van de artikelen 99 en 100 EEG-Verdrag. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft vastgesteld, gaat het bij deze harmonisatie, zoals zij is tot stand gebracht door de achtereenvolgende richtlijnen en met name door de Zesde richtlijn, tot nog toe slechts om een gedeeltelijke harmonisatie.

Deze harmonisatie heeft onder meer ten doel, dubbele belastingheffing uit te sluiten, zodat het inherent is aan het BTW-stelsel dat in elk stadium van belastingheffing de belasting die voordien op een handeling heeft gedrukt, wordt afgetrokken.

Blijkens de bewoordingen van artikel 32 van de Zesde richtlijn is deze doelstelling evenwel nog niet bereikt en zijn in het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals het thans bestaat, niet de nodige grondslagen te vinden voor de omschrijving en vaststelling van toepassingsmodaliteiten van een gemeenschappelijk belastingstelsel, waarmee op het gebied van de handel in gebruikte goederen dubbele belastingheffing kan worden voorkomen." [18]

84. Volgens de Deense regering is deze redenering van overeenkomstige toepassing op het onderhavige geval. Het feit dat Jyske Finans bij aanvaarding van haar uitlegging van het begrip „belastingplichtige wederverkoper" dubbel zou worden belast, is volgens de Deense regering te wijten aan een eenvoudige leemte in het huidige BTW-stelsel, die het gevolg is van het feit dat dit slechts gedeeltelijk is geharmoniseerd.

85. Te dezen volstaat de opmerking dat de ORO-zaak weliswaar inderdaad betrekking had op de belasting van gebruikte goederen, maar dat het arrest dateert van vóór de invoering van de bijzondere regeling van artikel 26 bis. Dientengevolge had het Hof zich niet uit te spreken over de uitlegging van de draagwijdte van een bestaande bijzondere BTW-regeling, maar over de vraag of het bestaan van dubbele belastingheffing als gevolg van de in die zaak toepasselijke nationale BTW-wetgeving, op zich in strijd was met de algemene beginselen van de Zesde BTW-richtlijn. De redenering van het Hof is dus niet beslissend voor het onderhavige geval.

18 — Arrest ORO Amsterdam Beheer en Concerto, aangehaald in voetnoot 7, punten 21-23.

86. Het antwoord op de tweede vraag moet dan ook zijn dat het begrip „belastingplichtige wederverkoper" in artikel 26 bis, A, sub e, van de Zesde BTW-richtlijn niet aldus moet worden uitgelegd dat het alleen de belastingplichtige omvat wiens voornaamste activiteit de koop en verkoop van gebruikte goederen is, wanneer deze goederen worden verworven met als enige dan wel voornaamste doel het maken van winst bij de wederverkoop. Dit begrip omvat integendeel ook de persoon die ten tijde van de koop de bedoeling had, de goederen naderhand weer te verkopen na deze eerst voor zijn eigen bedrijfsdoeleinden te hebben gebruikt.

V — Conclusie

87. Om bovenstaande redenen geef ik het Hof in overweging de vragen van het Vestre Landsret te beantwoorden als volgt:

1) Artikel 13, B, sub c, junctis de artikelen 2, lid 1, en 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag („Zesde BTW-richtlijn"), dienen niet aldus te worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat een lidstaat in het kader van zijn BTW-wetgeving een regeling handhaaft volgens welke een belastingplichtige BTW verschuldigd is over de wederverkoop van gebruikte auto's die hij voor zijn bedrijf heeft gebruikt, ook wanneer die belastingplichtige geen over de aankoop van die auto's betaalde BTW kan aftrekken, daar die BTW niet is betaald

2) Het begrip „belastingplichtige wederverkoper" in artikel 26 bis, A, sub e, van de Zesde BTW-richtlijn omvat ook de belastingplichtige die ten tijde van de koop de bedoeling had de goederen naderhand weer te verkopen na deze eerst voor zijn eigen bedrijfsdoeleinden te hebben gebruikt.