ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)
8 juni 2000 *

In zaak C-98/98,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van de High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Verenigd Koninkrijk), in het aldaar aanhangige geding tussen

Commissioners of Customs & Excise

en

Midland Bank plc,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301), en van artikel 17, leden 2, 3 en 5, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1),

* Procestaal: Engels.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Schintgen, kamerpresident, G. Hirsch (rapporteur) en H. Ragnemalm, rechters,

advocaat-generaal: A. Saggio
griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Midland Bank plc, vertegenwoordigd door R. Cordara, QC, en P. A. McGrath, Barrister, geïnstrueerd door P. Kelly, Solicitor,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, als gemachtigde, bijgestaan door K. P. E. Lasok, QC, en M. Hall, Barrister,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa, lid van haar juridische dienst, en F. Riddy, bij deze dienst gedetacheerde nationale ambtenaar, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Midland Bank plc; de regering van het Verenigd Koninkrijk, en de Commissie ter terechtzitting van 3 juni 1999,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 september 1999,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 31 juli 1997, ingekomen bij het Hof op 3 april 1998, heeft de High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301; hierna: „Eerste richtlijn"), en artikel 17, leden 2, 3 en 5, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

2 Die vragen zijn gerezen in een geding tussen Midland Bank plc (hierna: „Midland") en de Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners"), die bevoegd zijn voor de inning van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") in het Verenigd Koninkrijk, ter zake van de aftrek van de BTW die zij voor juridische diensten had betaald.

De gemeenschapsregeling

3 Artikel 2, tweede alinea, van de Eerste richtlijn bepaalt:

„Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast."

4 Richtlijn 77/388 is gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

5 Artikel 17 van de Zesde richtlijn, getiteld „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", bepaalt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

(...)

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

(...)

c) door de belastingplichtige verrichte handelingen die krachtens artikel 13, punt B, sub a en sub d, punten 1 tot en met 5, zijn vrijgesteld, wanneer de ontvanger buiten de Gemeenschap gevestigd is (...)

(...)

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt

aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

(...)"

Bovendien bevat artikel 17, lid 5, bepalingen betreffende de berekening van het pro rata van de aftrek, terwijl de lidstaten de keuze wordt gelaten tussen verschillende manieren om dat pro rata te bepalen.

Artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn verwijst naar artikel 13, B, sub d, van die richtlijn, waarbij bepaalde handelingen worden vrijgesteld die normalerwijze door banken worden verricht.

De nationale regeling

6 Het Verenigd Koninkrijk heeft artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn uitgevoerd door een „nultarief" toe te passen op de daarin bedoelde handelingen, die als theoretisch belastbare handelingen worden aangemerkt, zodat in feite geen belasting wordt geheven wanneer er recht op aftrek bestaat.

7 Met betrekking tot de uitvoering van artikel 17, lid 5, van diezelfde richtlijn, dat betrekking heeft op goederen en diensten die door een belastingplichtige worden gebruikt voor zowel belastbare als vrijgestelde handelingen, bevat het recht van het Verenigd Koninkrijk verscheidene formules voor de berekening van het bedrag van de aftrekbare voorbelasting.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

8 Midland is de „representative member" van een groep van ondernemingen die voor de BTW als een geheel wordt beschouwd en waartoe ook behoort de Londense handelsbank Samuel Montagu & Co. Ltd (hierna: „Samuel Montagu"), die zowel belaste als vrijgestelde diensten verricht.

9 In 1987 trad Samuel Montagu op als handelsbank voor Quadrex Holdings Inc. (hierna: „Quadrex"), een vennootschap gevestigd te Delaware (Verenigde Staten). Quadrex wenste Mercantile House Holding Ltd (hierna: „Mercantile"), een aan de Londense beurs genoteerde vennootschap, te kopen. British and Commonwealth Holding plc (hierna: „B & C") was evenwel ook geïnteresseerd in het kopen van Mercantile. In augustus 1987 kwamen Quadrex en B & C overeen, dat B & C Mercantile zou kopen en vervolgens Mercantile's afdeling „wholesale broking" aan Quadrex zou verkopen. Daarop nam B & C Mercantile over. Quadrex kon bovengenoemde afdeling evenwel niet overkopen omdat zij niet over voldoende liquide middelen beschikte.

10 In 1988 werden een aantal procedures ingeleid voor de nationale rechterlijke instanties. B & C vorderde van Quadrex schadevergoeding wegens contractbreuk. In het kader van dat geding is Samuel Montagu door Quadrex opgeroepen in vrijwaring. B & C vorderde ook schadevergoeding van Samuel Montagu op grond dat deze door de nalatigheid van een van haar directeuren valse verklaringen zou hebben afgelegd over de financiële mogelijkheden van Quadrex. Eind 1994 werd bij wege van een minnelijke schikking een einde gemaakt aan het geding.

11 In het kader van de overeenkomst tussen Quadrex en B & C verleende het advocatenkantoor Clifford Chance juridische diensten aan Samuel Montagu. Aan dat kantoor werden ook de opvolging en behandeling van de in het vorige punt

genoemde gedingen en de diverse implicaties ervan opgedragen. Het kantoor bracht Samuel Montagu daarvoor honoraria voor 1988 tot en met 1995 in rekening, en het is de aftrek van de BTW over die honoraria waaromtrent het hoofdgeding wordt gevoerd.

12 Midland betoogde, dat de juridische diensten van het advocatenkantoor alleen verband hielden met de financiële diensten die Samuel Montagu voor Quadrex had verricht en waarvoor overeenkomstig artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn een recht op aftrek bestond. Midland beriep zich bijgevolg op haar recht op aftrek van het volledige bedrag van de BTW die zij over de honoraria van het advocatenkantoor had betaald.

13 De Commissioners waren evenwel van oordeel, dat Samuel Montagu de betrokken juridische diensten niet alleen had gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Zij oordeelden derhalve, dat Midland de BTW slechts ten dele kon aftrekken.

14 Daarop stelde Midland beroep in bij het VAT and Duties Tribunal met het betoog, dat alle door het advocatenkantoor verrichte juridische diensten betrekking hadden op handelingen die Samuel Montagu ten behoeve van Quadrex had verricht. Op 15 mei 1996 wees dit Tribunal de vorderingen van Midland toe op grond van de overweging dat de over de facturen van het advocatenkantoor betaalde voorbelasting volledig aftrekbaar was.

15 Van deze uitspraak kwamen de Commissioners in hoger beroep bij de High Court of Justice. Zij betoogden, dat Samuel Montagu de juridische diensten had gebruikt voor haar verweer tegen de schadevorderingen die waren gebaseerd op handelingen die zij had gesteld bij het verrichten van diensten voor Quadrex. De juridische diensten zouden derhalve ook betrekking hebben gehad op de algemene activiteiten van Samuel Montagu. Aangezien die activiteiten zowel

handelingen omvatten waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, had de voorbelasting overeenkomstig artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn pro rata moeten worden berekend.

16 Van oordeel, dat voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding de uitlegging van enkele bepalingen van de Eerste en de Zesde richtlijn nodig is, heeft de High Court of Justice de behandeling van de zaak geschorst en het Hof drie prejudiciële vragen gesteld:

„Moeten richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967, in het bijzonder artikel 2 daarvan, en richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, in het bijzonder artikel 17, leden 2, 3 en 5, daarvan, gelet op de feiten in de onderhavige zaak, aldus worden uitgelegd, dat

1) er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang moet worden aangetoond tussen bepaalde door een als zodanig handelende belastingplichtige gebruikte goederen of diensten en een door die belastingplichtige verrichte handeling of handelingen, om

   a) het bestaan van een recht op aftrek van de belasting over die gebruikte goederen of diensten te bewijzen; en

   b) de omvang van dat recht te bepalen?

2) Voor het geval dat op vraag 1, sub a of b, bevestigend wordt geantwoord: wat is de aard van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang, en in het bijzonder in het geval van een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarbij recht op aftrek bestaat, als handelingen die geen recht op aftrek doen ontstaan,

a) verschilt het criterium voor de vaststelling van het bedrag van de aftrekbare voorbelasting naargelang artikel 17, leden 2, 3 of 5, van toepassing is (en zo ja, in welke opzichten), en

b) is een belastingplichtige als hierboven bedoeld gerechtigd alle voorbelasting af te trekken die hij over de door hem gebruikte diensten heeft betaald, op grond dat op die diensten een beroep werd gedaan wegens een door die belastingplichtige verrichte handeling als bedoeld in artikel 17, leden 2 of 3, inzonderheid artikel 17, lid 3, sub c?

3) Voor het geval dat op vraag 1, sub a of b, ontkennend wordt geantwoord:

a) welke samenhang moet worden aangetoond; en

b) in het geval van een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarbij recht op aftrek bestaat, als handelingen die geen recht op aftrek doen ontstaan,

— verschilt het criterium voor de vaststelling van het bedrag van de aftrekbare voorbelasting naargelang artikel 17, leden 2, 3 of 5, van toepassing is (en zo ja, in welke opzichten), en

— is een belastingplichtige als hierboven bedoeld gerechtigd alle voorbelasting af te trekken die hij over de door hem gebruikte diensten heeft betaald, op grond dat op die diensten een beroep werd gedaan wegens een door die belastingplichtige verrichte handeling als bedoeld in artikel 17, lid 3, sub c?"

De eerste vraag

17 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 2 van de Eerste richtlijn en artikel 17, leden 2, 3 en 5, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang dient te bestaan tussen een bijzondere handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, om aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de voorbelasting toe te kennen en de omvang van dat recht te bepalen.

18 Midland, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie zijn van oordeel, dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord.

19 Om te beginnen zij eraan herinnerd, dat de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW, mits die activiteiten op zich in beginsel aan de heffing van BTW zijn onderworpen (zie, in die zin, arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19; 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15, en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98—C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 44). Bij wijze van uitzondering geniet ook een belastingplichtige die, zoals Samuel Montagu, krachtens artikel 13, B, sub d, punten 1 tot en met 5, van de Zesde richtlijn vrijgestelde handelingen verricht in omstandigheden als bedoeld in

artikel 17, lid 3, sub c, van die richtlijn, krachtens laatstgenoemde bepaling het recht op aftrek van de BTW voor zover hij goederen en diensten in een eerder stadium voor die vrijgestelde handelingen heeft gebruikt.

20 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, regelt artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, tegen de achtergrond waarvan lid 2 van dat artikel moet worden uitgelegd, het recht op aftrek van voorbelasting die betrekking heeft op handelingen in een eerder stadium die door de belastingplichtige „zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat". De formulering „gebruikt voor" wijst erop, dat het in lid 2 bedoelde recht op aftrek een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist tussen de verworven goederen of diensten en de handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat, en dat het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt te bereiken, niet relevant is (zie arrest van 6 april 1995, BLP Group, C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punten 18 en 19).

21 Deze uitlegging vindt steun in artikel 2 van de Eerste richtlijn, volgens hetwelk enkel de BTW waarmee de onderscheidene elementen van de prijs van een belaste handeling rechtstreeks zijn belast, mag worden afgetrokken.

22 Het Hof heeft tevens geoordeeld, dat wanneer het recht op aftrek eenmaal bestaat, het verworven blijft wanneer de beoogde economische activiteit niet tot belaste handelingen heeft geleid, of wanneer de belastingplichtige de goederen of diensten die tot de aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen gebruiken in het kader van belastbare handelingen (zie, in die zin, arrest van 29 februari 1996, INZO, C-110/94, Jurispr. blz. I-857, punten 20 en 21; arrest Ghent Coal Terminal, reeds aangehaald, punt 20, en arrest van 8 juni 2000, Schloßstraße, C-396/98, Jurispr. blz. I-4279, punt 42).

23 Uit die rechtspraak volgt, dat bij wijze van uitzondering en onder bepaalde omstandigheden het recht op aftrek ook bestaat wanneer er geen rechtstreekse en

onmiddellijke samenhang is tussen een bijzondere handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen die recht op aftrek doen ontstaan.

24 Op de eerste vraag dient derhalve te worden geantwoord, dat artikel 2 van de Eerste richtlijn en artikel 17, leden 2, 3 en 5, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat er in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang dient te bestaan tussen een bijzondere handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, om aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de voorbelasting toe te kennen en de omvang van dat recht te bepalen.

De tweede vraag

25 Met het eerste deel van zijn tweede vraag verzoekt de nationale rechterlijke instantie om precisering van de aard van de „rechtstreekse en onmiddellijke samenhang". Midland, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie menen terecht, dat het niet realistisch is, te trachten die samenhang nauwkeuriger te formuleren. Gelet op de verscheidenheid van de handels- en bedrijfstransacties zou het immers onmogelijk zijn om de wijze waarop in elk geval het voor de aftrekbaarheid van de voorbelasting vereiste verband tussen de handelingen in een eerder stadium en die in een later stadium moet worden vastgesteld, nauwkeuriger te definiëren. Het staat aan de nationale rechterlijke instanties om het criterium van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang toe te passen op de feiten van elk bij hen aanhangig geding en daarbij rekening te houden met alle omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden.

26 Wat de tweede vraag, sub a, van de verwijzende rechter betreft, zijn Midland, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie terecht van mening, dat een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, de BTW die over de door hem gebruikte goederen of diensten is betaald, toch kan aftrekken wanneer die goederen of diensten een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertonen met de in een later stadium verrichte handelingen die recht geven op aftrek, zonder dat een onderscheid moet worden gemaakt naargelang lid 2, lid 3

of lid 5 van artikel 17 van de Zesde richtlijn van toepassing is. Ware dat niet het geval, dan zouden grotendeels identieke feiten tot uiteenlopende resultaten leiden naar gelang van de bepaling die van toepassing is op de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

27 Met zijn tweede vraag, sub b, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, de voorbelasting op goederen of diensten ook volledig kan aftrekken wanneer die goederen of diensten niet zijn gebruikt voor het verrichten van een handeling waarvoor recht op aftrek bestaat, maar in het kader van activiteiten die slechts het gevolg zijn van die handeling.

28 Midland, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie zijn van mening, dat wanneer de handeling in een later stadium het gevolg is van de handeling in een eerder stadium, het voor het recht op aftrek van beslissend belang is, of er tussen beide handelingen een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat. Dienaangaande beklemtoont Midland, dat die samenhang een objectief verband tussen de handeling in een eerder en de handeling in een later stadium vereist, in die zin dat de handeling in een eerder stadium kan worden aangemerkt als een deel van de kosten die de marktdeelnemer diende te maken om de tweede handeling te verrichten, ongeacht of de handeling in een eerder stadium de handeling in een later stadium voorbereidt of een gevolg is van het verrichten van die handeling. De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt daarentegen, dat de juridische diensten die worden verleend aan een belastingplichtige die zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht, omdat de aansprakelijkheid van die belastingplichtige bij het verrichten van belaste handelingen in het geding is gekomen, geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met die handelingen vertonen. Naar hun aard dienen die juridische diensten noodzakelijkerwijze als een onderdeel van de algemene kosten te worden aangemerkt, zodat de BTW slechts ten dele kan worden afgetrokken.

29 Er zij aan herinnerd, dat volgens het fundamentele beginsel van het BTW-stelsel, dat is neergelegd in de artikelen 2 van de Eerste en van de Zesde richtlijn, bij elke transactie inzake productie of distributie BTW is verschuldigd onder aftrek van

de BTW waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks waren belast (zie, in die zin, arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 16).

30 Uit dat beginsel en uit de in punt 19 van het reeds aangehaalde arrest BLP Group geformuleerde regel, dat voor het recht op aftrek een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de gebruikte goederen of diensten en de belaste handelingen vereist is, volgt, dat het recht op aftrek van de BTW die op deze goederen of diensten drukt, vooronderstelt dat de kosten die voor het verwerven van die goederen of diensten zijn gemaakt, een van de bestanddelen van de prijs van de belaste handelingen zijn. Die kosten moeten dus een onderdeel zijn van de prijs van de in een later stadium verrichte handelingen waarbij gebruik wordt gemaakt van die goederen en diensten. Om die reden moeten die elementen van de kostprijs normalerwijze zijn ontstaan vóór de belastingplichtige de belaste handelingen verricht, waarop zij betrekking hebben.

31 Daaruit volgt, dat, anders dan Midland betoogt, er normaliter geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang in de zin van het reeds aangehaalde arrest BLP Group bestaat tussen een handeling in een later stadium en diensten die een belastingplichtige heeft gebruikt wegens en na het verrichten van die handeling. De kosten die voor het verwerven van die diensten zijn gemaakt, zijn weliswaar wegens de handeling in een later stadium gemaakt, maar vormen normalerwijze niet een van de bestanddelen van de kostprijs van de in een later stadium verrichte handeling, zoals door artikel 2 van de Eerste richtlijn wordt vereist. Er is dus geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen die diensten en de handeling in een later stadium. De kosten van die diensten maken daarentegen deel uit van de algemene kosten van de belastingplichtige en zijn als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van een onderneming. Er is derhalve een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen dergelijke diensten en de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige, zodat het recht op aftrek van de BTW daarover wordt geregeld door artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, en de BTW volgens die bepaling slechts ten dele kan worden afgetrokken.

32 Dit zou slechts anders zijn wanneer de belastingplichtige met objectieve elementen aantoont, dat de kosten van goederen of diensten die hij heeft

gebruikt wegens het verrichten van een handeling waarvoor recht op aftrek bestaat, bij wijze van uitzondering een bestanddeel van de prijs van die handeling vormen.

33 Op de tweede vraag dient derhalve te worden geantwoord, dat het aan de nationale rechterlijke instantie staat om het criterium van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang toe te passen op de feiten van elk bij haar aanhangig geding. Een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, kan de BTW die over de door hem gebruikte goederen of diensten is betaald, aftrekken wanneer die goederen of diensten een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertonen met de in een later stadium verrichte handelingen die recht geven op aftrek, zonder dat een onderscheid moet worden gemaakt naargelang lid 2, lid 3 of lid 5 van artikel 17 van de Zesde richtlijn van toepassing is. Die belastingplichtige kan de BTW over in een eerder stadium verworven diensten niet volledig aftrekken wanneer die diensten niet zijn gebruikt voor het verrichten van een handeling waarvoor recht op aftrek bestaat, maar in het kader van activiteiten die enkel het gevolg zijn van die handeling, tenzij de belastingplichtige met objectieve elementen aantoont, dat de kosten van die diensten een bestanddeel zijn van de prijs van de in een later stadium verrichte handeling.

De derde vraag

34 Gelet op de antwoorden op de eerste twee vragen, behoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

35 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk en door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, komen niet voor

vergoeding in aanmerking. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

uitspraak doende op de door de High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), bij beschikking van 31 juli 1997 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **Artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, en artikel 17, leden 2, 3 en 5, 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, moeten aldus worden uitgelegd, dat er in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang dient te bestaan tussen een bijzondere handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, om aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de voorbelasting toe te kennen en de omvang van dat recht te bepalen.**

2) Het staat aan de nationale rechterlijke instantie om het criterium van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang toe te passen op de feiten van elk bij haar aanhangig geding. Een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, kan de belasting over de toegevoegde waarde die over de door hem gebruikte goederen of diensten is betaald, aftrekken wanneer die goederen of diensten een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertonen met de in een later stadium verrichte handelingen die recht geven op aftrek, zonder dat een onderscheid moet worden gemaakt naargelang lid 2, lid 3 of lid 5 van artikel 17 van de Zesde richtlijn (77/388) van toepassing is. Die belastingplichtige kan de belasting over de toegevoegde waarde over in een eerder stadium verworven diensten niet volledig aftrekken wanneer die diensten niet zijn gebruikt voor het verrichten van een handeling waarvoor recht op aftrek bestaat, maar in het kader van activiteiten die enkel het gevolg zijn van die handeling, tenzij de belastingplichtige met objectieve elementen aantoont, dat de kosten van die diensten een bestanddeel zijn van de prijs van de in een later stadium verrichte handeling.

Schintgen Hirsch Ragnemalm

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 8 juni 2000.

De griffier

R. Grass

De president van de Tweede kamer

R. Schintgen