ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

3 juli 2019*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Aftrek van de voorbelasting – Beheerskosten van een dotatiefonds waarmee beleggingen worden gedaan ter financiering van alle door de belastingplichtige downstream verrichte handelingen in hun geheel – Algemene kosten”

In zaak C-316/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [rechter in tweede aanleg in burgerlijke zaken, Engeland en Wales, Verenigd Koninkrijk] bij beslissing van 26 april 2018, ingekomen bij het Hof op 14 mei 2018, in de procedure

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

tegen

The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen, kamerpresident, C. G. Fernlund (rapporteur) en L. S. Rossi, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, vertegenwoordigd door S. Moore en A. Hitchmough, QC, B. Belgrano, barrister, en A. Brown, advocate,

– de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door F. Shibli en R. Fadoju als gemachtigden, bijgestaan door K. Beal, QC,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en A. Armenia als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

* Procestaal: Engels.

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dienst belastingen en douane, Verenigd Koninkrijk) (hierna: „belastingdienst") en The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (hierna: „universiteit van Cambridge") over de weigering van deze dienst om de universiteit van Cambridge een aftrek toe te staan van btw over kosten die zijn gemaakt in het kader van beleggingsactiviteiten die niet onder de btw-richtlijn vallen maar waarvan de inkomsten zijn gebruikt om kosten te dekken die voortvloeien uit het geheel van de activiteiten van deze universiteit.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Zesde richtlijn

3 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 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn") bepaalt in artikel 17, lid 2, onder a):

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

a) de [btw], 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".

Btw-richtlijn

4 Artikel 2 van de btw-richtlijn bepaalt in lid 1, onder a) en c):

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

5 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

6 Artikel 168, onder a), van deze richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht".

Recht van het Verenigd Koninkrijk

7 Artikel 1 van de Value Added Tax Act 1994 (wet inzake btw 1994) bepaalt in lid 1:

„1) De [btw] wordt overeenkomstig de bepalingen van deze wet geheven:

a) over het leveren van goederen of diensten in het Verenigd Koninkrijk (alsmede over alle gelijkgestelde verrichtingen) [...]".

8 Volgens artikel 26 van deze wet is de enige aftrekbare voorbelasting die welke krachtens de VAT Regulations 1995 (btw-voorschriften 1995) wordt geheven over de door de belastingplichtige verrichte belastbare leveringen en niet die welke wordt geheven over vrijgestelde leveringen. Artikel 26, lid 3, van die wet bepaalt dat wanneer een belastingplichtige zowel belastbare als vrijgestelde handelingen verricht, de belastingdienst maatregelen neemt om te verzekeren dat de voorbelasting eerlijk en redelijk wordt verdeeld tussen de belastbare handelingen en de vrijgestelde handelingen.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 De universiteit van Cambridge is een onderwijsinstelling zonder winstoogmerk die naast haar hoofdactiviteit van het verstrekken van onderwijsdiensten, die vrijgesteld zijn van btw, tevens belastbare handelingen verricht, namelijk in het kader van haar activiteiten van commercieel onderzoek, verkoop van publicaties, adviesverlening, catering, huisvesting en verhuur van installaties en materieel. De in een eerder stadium geheven btw over de kosten gemaakt voor het verrichten van zowel aan btw onderworpen als vrijgestelde handelingen, wordt over deze twee soorten handelingen verdeeld volgens een speciale, door de belastingdienst overeenkomstig het nationale recht goedgekeurde methode voor gedeeltelijke vrijstelling.

10 De activiteiten van de universiteit van Cambridge worden deels gefinancierd met giften en dotaties, die worden ondergebracht in een fonds en vervolgens worden belegd. Dit fonds wordt beheerd door een derde. In maart 2009 heeft de universiteit de belastingdienst verzocht om aftrek van de btw over de voor het betrokken fonds betaalde beheersvergoedingen, en dit voor de perioden van 1 april 1973 tot

en met 1 mei 1997 en van 1 mei 2006 tot en met 30 januari 2009. Volgens de universiteit werden de met dit fonds gegenereerde inkomsten immers gebruikt om kosten van al haar activiteiten te financieren.

11 De belastingdienst heeft dit verzoek afgewezen op grond dat die vergoedingen rechtstreeks en uitsluitend dienden te worden toegerekend aan de betrokken beleggingsactiviteit, die niet onder de btw-richtlijn viel. De dienst was van oordeel dat die vergoedingen hoe dan ook geen bestanddeel vormden van de prijs voor het downstream leveren van aan btw onderworpen goederen of diensten, aangezien deze levering van goederen of diensten deels werd gefinancierd met de door dit fonds gegenereerde inkomsten.

12 De universiteit van Cambridge heeft de beslissing van die dienst aangevochten bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk]. Die rechter heeft de vordering van de universiteit van Cambridge toegewezen en heeft geoordeeld dat de beheersvergoedingen voor het betrokken fonds uitgaven waren die voor de universiteit waren opgekomen ten behoeve van haar economische activiteiten en derhalve deel uitmaakten van haar algemene kosten. Deze beoordeling is door de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk] bevestigd, waarna de belastingdienst hoger beroep heeft ingesteld bij de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [rechter in tweede aanleg in burgerlijke zaken, Engeland en Wales, Verenigd Koninkrijk].

13 De verwijzende rechter merkt op dat het onderbrengen van de betrokken giften en dotaties in een fonds op zich geen economische activiteit in de zin van de rechtspraak van het Hof is en bijgevolg buiten de werkingssfeer van het btw-stelsel valt.

14 Die rechter geeft aan dat de uitgaven die voor de beheersvergoedingen van het betrokken fonds zijn gedaan, enkel kunnen worden gerelateerd aan de activiteiten van de universiteit van Cambridge indien mag worden aangenomen dat de kosten van de aan de inputzijde verrichte beheersdiensten kunnen worden toegerekend aan de economische activiteiten ter ondersteuning waarvan het fonds is opgericht. Dit zou betekenen dat voorbij wordt gegaan aan het niet-belastbare karakter van de uitgeoefende beleggingsactiviteit ten gunste van de belastbare economische activiteiten die door de universiteit van Cambridge worden aangeboden.

15 Volgens de verwijzende rechter lijkt uit de rechtspraak van het Hof te volgen dat uitgaven die daadwerkelijk rechtstreeks kunnen worden toegerekend aan een niet-belastbare activiteit in bepaalde gevallen voor btw-doeleinden kunnen worden beschouwd als verband houdend met de belastbare economische activiteit die later zal worden verricht.

16 In die omstandigheden heeft de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dient onderscheid te worden gemaakt tussen vrijgestelde en niet-belastbare handelingen om uit te maken of ten behoeve van dergelijke handelingen betaalde btw aftrekbaar is?

2) Indien beheersvergoedingen alleen met betrekking tot een niet-belastbare beleggingsactiviteit verschuldigd zijn, is het dan niettemin mogelijk het noodzakelijke verband te leggen tussen die kosten en de economische activiteiten die worden gesubsidieerd met de uit die beleggingen verkregen beleggingsinkomsten, zodat btw-aftrek kan worden toegestaan naargelang van de aard en omvang van de downstream economische activiteiten die recht geven op btw-aftrek? In hoeverre mag daarbij rekening worden gehouden met de bestemming waarvoor de inkomsten worden gebruikt?

3) Dient onderscheid te worden gemaakt tussen btw betaald ten behoeve van het verstrekken van kapitaal aan een onderneming en btw die een eigen inkomstenstroom genereert los van eventuele inkomstenstromen uit downstream economische activiteiten?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

17 Vooraf zij er ten eerste op gewezen dat de Zesde richtlijn is ingetrokken bij de btw-richtlijn, die in werking is getreden op 1 januari 2007, zonder dat daarbij ten opzichte van die eerste richtlijn materiële wijzigingen zijn aangebracht. Daar de relevante bepalingen van respectievelijk de btw-richtlijn en de Zesde richtlijn in wezen dezelfde draagwijdte hebben, is de rechtspraak van het Hof over de Zesde richtlijn ook toepasselijk op de btw-richtlijn.

18 Ten tweede blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat het hoofdgeding betrekking heeft op een periode waarin aanvankelijk de Zesde richtlijn en later de btw-richtlijn van kracht was. Bijgevolg moet de uitlegging die in het onderhavige arrest aan artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn wordt gegeven, worden geacht ook te gelden voor artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn.

19 Dit gepreciseerd zijnde wenst de verwijzende rechter met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, in wezen te vernemen of artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige die zowel aan btw onderworpen als van btw vrijgestelde activiteiten uitoefent, de giften en dotaties die hij ontvangt, belegt in een fonds en de met dit fonds gegenereerde inkomsten gebruikt ter financiering van deze activiteiten in hun geheel, hij de btw die hij in een eerder stadium op de voor die beleggingen gemaakte kosten heeft betaald, mag aftrekken op grond dat deze btw betrekking heeft op algemene kosten.

20 In de eerste plaats moet in herinnering worden gebracht dat de btw-richtlijn weliswaar een zeer ruime werkingssfeer toekent aan de btw, maar dat alleen economische activiteiten aan deze belasting zijn onderworpen. Uit artikel 2 van deze richtlijn, waarin de werkingssfeer van de btw wordt omschreven, blijkt namelijk dat enkel de leveringen van goederen en diensten die onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 5 juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 Wat deze laatste voorwaarde betreft, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat om een goederenlevering of een dienst te kunnen aanmerken als een onder bezwarende titel verrichte handeling, er sprake moet zijn van een transactie tussen partijen waarbij een prijs of een tegenwaarde wordt bedongen, en dat deze goederenlevering of dienst enkel „onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2 van de btw-richtlijn wordt verricht wanneer er een direct verband bestaat tussen het geleverde goed of de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde (zie in die zin arrest van 5 juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 In de tweede plaats heeft de met de btw-richtlijn ingevoerde aftrekregeling tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Bijgevolg waarborgt het gemeenschappelijke btw-stelsel een perfect neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten zelf in beginsel aan de btw zijn onderworpen (arrest van 5 juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Uit artikel 168 van de btw-richtlijn blijkt evenwel dat de betrokkene slechts recht op aftrek heeft indien, ten eerste, hij een „belastingplichtige" in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederenleveringen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige downstream zijn gebruikt voor zijn belaste handelingen en upstream zijn verricht door een andere belastingplichtige (arrest van 5 juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallen of die van de btw zijn vrijgesteld, geven dus in beginsel evenmin recht op aftrek (zie in die zin arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Volgens vaste rechtspraak dient er een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat, opdat de belastingplichtige voorbelasting in aftrek kan brengen. Het recht op aftrek van de btw over een upstream verworven goed of verleende dienst vooronderstelt dat de voor de verwerving van dit goed of deze dienst gedane uitgave is opgenomen in de prijs van de downstream belaste handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek, wanneer de kosten voor de betrokken goederen of diensten deel uitmaken van de algemene kosten van deze laatste en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Bijgevolg moeten voor het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband in beide gevallen de kosten van de goederen of de diensten in een eerder stadium zijn opgenomen in de prijs van de bijzondere handelingen in een later stadium of in de prijs van de door de belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit geleverde goederen of verrichte diensten (arrest van 30 mei 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Om in casu te kunnen antwoorden op de vraag of het in omstandigheden als die in het hoofgeding mogelijk is btw af te trekken die is betaald op kosten voor het beleggen van giften en dotaties in een fonds, met de bedoeling geldmiddelen te creëren om het volledige scala van activiteiten van een onderwijsinstelling als de universiteit van Cambridge te financieren, moet eerst worden uitgemaakt of het ontvangen van deze giften en dotaties en het beleggen ervan in een fonds economische activiteiten zijn in de zin van de btw-richtlijn en derhalve binnen de werkingssfeer van deze richtlijn vallen.

29 In dit verband moet worden geconstateerd dat de universiteit van Cambridge bij het inzamelen en ontvangen van de giften en dotaties niet als belastingplichtige handelt. Om als een belastingplichtige te worden aangemerkt moet een persoon immers economische activiteiten uitoefenen, dat wil zeggen activiteiten onder bezwarende titel verrichten. Giften en dotaties, die in essentie uit persoonlijke motieven en op liefdadigheidsbasis worden gedaan en naar hun aard onzeker zijn, vormen geen tegenprestatie voor enige economische activiteit, zodat het inzamelen en ontvangen ervan buiten de werkingssfeer van de btw valt (zie in die zin arrest van 3 maart 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punten 17 en 19). Bijgevolg is de in een eerder stadium betaalde btw over de eventuele kosten die in het kader van de inning van giften en dotaties worden gemaakt, zoals uit punt 24 van het onderhavige arrest voortvloeit, niet aftrekbaar, ondanks de reden waarom die giften en dotaties zijn verkregen.

30 De activiteit die erin bestaat giften en dotaties te beleggen alsook de bij deze beleggingsactiviteit gemaakte kosten moeten met betrekking tot de btw op dezelfde wijze worden behandeld als de niet-economische activiteit die erin bestaat deze giften en dotaties te innen en de eventuele kosten die daarbij worden gemaakt. De beleggingsactiviteit is immers niet alleen een manier voor de universiteit van Cambridge om, net als een particuliere belegger, inkomsten te halen uit de ingezamelde giften en dotaties, maar ook een activiteit die rechtstreeks in verband kan worden gebracht met de inning

ervan, zodat deze activiteit dus louter het rechtstreekse vervolg van die niet-economische activiteit vormt. De voorbelasting die is betaald op de kosten die met betrekking tot die beleggingen zijn gemaakt, kan dus evenmin worden afgetrokken.

31 Stellig sluit het feit dat kosten worden gemaakt om een dienst te verwerven in het kader van een niet-economische activiteit, op zich niet uit dat die kosten recht op aftrek geven in het kader van de economische activiteit van de belastingplichtige, voor zover zij zijn opgenomen in de prijs van de in een later stadium verrichte bijzondere handelingen of in de prijs van de door de belastingplichtige in het kader van deze economische activiteit geleverde goederen of verrichte diensten (zie in die zin arrest van 26 mei 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, punt 36).

32 In casu blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt echter dat de beheerskosten van de in het betrokken fonds belegde giften en dotaties niet zijn opgenomen in de prijs van een specifieke downstream verrichte handeling. Voorts blijkt uit dit dossier dat de universiteit van Cambridge een onderwijsinstelling zonder winstoogmerk is en dat de betrokken kosten worden gemaakt om inkomsten te genereren, die op hun beurt worden gebruikt ter financiering van de door deze universiteit in een later stadium verrichte handelingen in hun geheel. Dankzij deze inkomsten kunnen dus de prijzen van de door de universiteit geleverde goederen en diensten worden verlaagd. De betrokken kosten kunnen dan ook geenszins worden geacht te worden doorberekend in deze prijzen en maken bijgevolg geen deel uit van de algemene kosten van de universiteit. Aangezien er in casu geen rechtstreeks en onmiddellijk verband is tussen de kosten in kwestie en een bepaalde in een later stadium verrichte handeling, en evenmin tussen deze kosten en de activiteiten van de universiteit van Cambridge in hun geheel, is de btw over deze kosten hoe dan ook niet aftrekbaar.

33 Gelet op het voorgaande dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige die zowel aan btw onderworpen als van btw vrijgestelde activiteiten uitoefent, de giften en dotaties die hij ontvangt, belegt in een fonds en de met dit fonds gegenereerde inkomsten gebruikt ter financiering van die activiteiten in hun geheel, hij de btw die hij in een eerder stadium op de voor die beleggingen gemaakte kosten heeft betaald, niet mag aftrekken op grond dat deze btw betrekking heeft op algemene kosten.

Kosten

34 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige die zowel aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen activiteiten als van deze belasting vrijgestelde activiteiten uitoefent, de giften en dotaties die hij ontvangt, belegt in een fonds en de met dit fonds gegenereerde inkomsten gebruikt ter financiering van die activiteiten in hun geheel, hij de belasting over de toegevoegde waarde die hij in een eerder stadium op de voor die beleggingen gemaakte kosten heeft betaald, niet mag aftrekken op grond dat deze belasting over de toegevoegde waarde betrekking heeft op algemene kosten.

ondertekeningen