ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

16 juli 2015*

„Prejudiciële verwijzing — Btw — Zesde richtlijn (77/388/EEG) — Artikel 17 — Recht op aftrek — Gedeeltelijke aftrek — Btw die door holdingvennootschappen is voldaan over de verwerving van kapitalen die zij in hun dochterondernemingen hebben geïnvesteerd — Prestaties verricht ten behoeve van dochterondernemingen — Dochterondernemingen opgericht in de vorm van personenvennootschappen — Artikel 4 — Vorming van een groep van personen die als één enkele belastingplichtige kan worden beschouwd — Voorwaarden — Noodzaak van een band van ondergeschiktheid — Rechtstreekse werking”

In de gevoegde zaken C-108/14 en C-109/14,

betreffende twee verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissingen van 11 december 2013, ingekomen bij het Hof op 6 maart 2014, in de procedures

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

tegen

Finanzamt Nordenham (C-108/14),

en

Finanzamt Hamburg-Mitte

tegen

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14),

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: I. Illéssy, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 januari 2015,

* Procestaal: Duits.

gelet op de opmerkingen van:

— Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, vertegenwoordigd door M. Hertwig en G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, en C. Hensell, Rechtsanwalt,

— Marenave Schiffahrts AG, vertegenwoordigd door A. Fresh, Prozessbevollmächtigter,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,

— Ierland, vertegenwoordigd door E. Creedon, J. Quaney en A. Joyce als gemachtigden, bijgestaan door N. J. Travers, barrister,

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door C. Pesendorfer als gemachtigde,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en A. Kramarczyk-Szaładzińska als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door V. Kaye als gemachtigde, bijgestaan door O. Thomas, barrister,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Wasmeier en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 maart 2015,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van de artikelen 4 en 17 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 (PB L 221, blz. 9; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen – het ene tussen Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (hierna: „Larentia + Minerva”) en het Finanzamt Nordenham (belastingdienst van Nordenham, Duitsland) (C-108/14) en het andere tussen het Finanzamt Hamburg-Mitte (belastingdienst van Hamburg-Mitte, Duitsland) en Marenave Schiffahrts AG (hierna: „Marenave”) (C-109/14) – betreffende de voorwaarden voor aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die deze holdings hebben voldaan over de verwerving van kapitalen die bedoeld waren om aandelen te verwerven in dochterondernemingen die zijn opgericht in de vorm van personenvennootschappen en waarvoor zij nadien aan de btw onderworpen diensten hebben verricht.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 4 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten 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 onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[...]

4. De in lid 1 gebezigde term ‚zelfstandig' sluit van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, kan elke lidstaat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

Een lidstaat die de in de tweede alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.

[...]"

4 Artikel 17 van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„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 in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]

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).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

De lidstaten kunnen evenwel:

a) de belastingplichtige toestaan een pro rata te bepalen voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, indien voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd;

b) de belastingplichtige verplichten voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening een pro rata te bepalen en voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding te voeren;

c) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;

d) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens de in de eerste alinea vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen;

e) bepalen dat, wanneer de [btw] die niet door de belastingplichtige kan worden afgetrokken, onbeduidend is, hiermee geen rekening wordt gehouden.

[...]"

Duits recht

5 § 2 van het Umsatzsteuergesetz 2005 (wet van 2005 op de omzetbelasting, BGBl. I, blz. 386) bepaalt:

„1. Eenieder die zelfstandig een bedrijfs- of beroepsactiviteit verricht, wordt als ondernemer aangemerkt. De onderneming omvat alle bedrijfs- of beroepsactiviteiten van de ondernemer. Een ‚bedrijfs- of beroepsactiviteit' is elke duurzame activiteit die gericht is op het verwerven van inkomsten, zelfs al wordt die activiteit niet met een winstoogmerk verricht of al gaat het om een vereniging van personen die haar activiteit slechts ten aanzien van haar leden verricht.

2. De bedrijfs- of beroepsactiviteit wordt niet op zelfstandige basis uitgeoefend:

1. indien natuurlijke personen, afzonderlijk of als groep, in die mate zijn opgenomen in een onderneming dat zij de instructies van de ondernemer moeten volgen;

2. wanneer uit het geheel van de feitelijke omstandigheden blijkt dat een rechtspersoon financieel, economisch en organisatorisch gezien is opgenomen in het overkoepelende orgaan (fiscale eenheid). De gevolgen van de fiscale eenheid blijven beperkt tot de interne prestaties die tussen de in het binnenland gelegen ondernemingsentiteiten worden verricht. Die entiteiten moeten als één enkele onderneming worden beschouwd. Indien de directie van het overkoepelende orgaan zich in het buitenland bevindt, wordt de economisch belangrijkste ondernemingsentiteit in het binnenland als de ondernemer aangemerkt.

[...]"

6 § 15 van diezelfde wet bepaalt:

„1. De ondernemer kan de volgende bedragen als voorbelasting aftrekken:

1. de wettelijk verschuldigde belasting ter zake van leveringen van goederen en andere prestaties die door een andere ondernemer ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht. [...]

2. De ondernemer kan niet als voorbelasting aftrekken de belasting die hij heeft voldaan over de levering, de invoer of de intracommunautaire verwerving van goederen of over andere prestaties die hij voor de volgende handelingen gebruikt:

1. vrijgestelde handelingen;

[...]

3. De in lid 2 bedoelde uitsluiting van de aftrek is niet van toepassing wanneer de handelingen

1. in de in lid 2, punt 1, bedoelde gevallen,

a) zijn vrijgesteld krachtens § 4, punten 1 tot en met 7, § 25, lid 2, of de in § 26, lid 5, vermelde bepalingen [...]

[...]

4. Gebruikt de ondernemer een voor zijn onderneming geleverd, ingevoerd of intracommunautair verworven goed of een door hem ontvangen dienst slechts gedeeltelijk ter verrichting van handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, dan is het gedeelte van de desbetreffende voorbelasting dat economisch kan worden toegerekend aan deze handelingen, niet aftrekbaar. De ondernemer kan het niet-aftrekbare gedeelte van de voorbelasting door middel van een objectieve schatting bepalen. Enkel indien geen andere economische toerekening mogelijk is, mag dit niet-aftrekbare gedeelte worden vastgesteld op basis van een percentage dat de verhouding uitdrukt tussen de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, en de handelingen waarvoor wel recht op aftrek bestaat. [...]”

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

Zaak C-108/14

7 Larentia + Minerva bezit als commanditaire vennoot 98 % van de aandelen van twee dochterondernemingen, die zijn opgericht in de vorm van een GmbH & Co. KG (een commanditaire personenvennootschap waarvan de beherende vennoot een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid is). Bovendien verricht zij – als „bestuursholding” – onder bezwarende titel administratieve en commerciële diensten voor deze twee ondernemingen.

8 Ter zake van deze aan de btw onderworpen prestaties heeft Larentia + Minerva de volledige voorbelasting afgetrokken die zij had voldaan over de verwerving, bij een derde, van het kapitaal ter financiering van de deelnemingen in haar dochterondernemingen en van haar diensten.

9 Het Finanzamt Nordenham heeft die aftrek echter slechts gedeeltelijk toegestaan. Het was namelijk van oordeel dat het loutere bezit van aandelen in de dochterondernemingen geen recht gaf op aftrek. Larentia + Minerva is tegen de op 24 september 2007 gevestigde gewijzigde btw-aanslag voor het jaar 2005 opgekomen bij het Niedersächsische Finanzgericht (financiële rechtbank van de Duitse deelstaat Niedersachsen). Die rechterlijke instantie heeft dat beroep bij vonnis van 12 mei 2011 verworpen. Daarop heeft Larentia + Minerva bij het Bundesfinanzhof (federale financiële rechter) beroep in Revision ingesteld tegen dat vonnis.

10 De verwijzende rechter vraagt zich ten eerste af hoe het aftrekbare gedeelte van de voldane voorbelasting moet worden berekend in gevallen waarin slechts een deel van die voorbelasting mag worden afgetrokken, en ten tweede wat de draagwijdte is van het door Larentia + Minerva ingeroepen

artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn, dat betrekking heeft op de „btw-groep". Met betrekking tot dat laatste punt wenst hij met name te vernemen of het nationale recht verenigbaar is met die bepaling voor zover het bepaalt dat personenvennootschappen niet onder deze bepaling kunnen vallen en vereist dat er een verband van ondergeschiktheid bestaat tussen de dochterondernemingen en het overkoepelend orgaan.

11 In die omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Welke methode dient te worden gehanteerd voor de berekening van de (pro-rata-)aftrek van de voorbelasting die een holdingvennootschap heeft voldaan over voor haar verrichte diensten in verband met het bijeenbrengen van kapitaal voor de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen, wanneer die holdingvennootschap vervolgens (zoals van meet af aan gepland was) ten behoeve van die dochterondernemingen verschillende aan de btw onderworpen diensten verricht?

2) Verzet het in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn [...] opgenomen voorschrift inzake de samenvoeging van meerdere personen tot één belastingplichtige zich tegen een nationale regeling volgens welke (ten eerste) alleen rechtspersonen – en dus geen personenvennootschappen – in de onderneming van een andere belastingplichtige (het ‚overkoepelend orgaan') kunnen worden geïntegreerd en die (ten tweede) als voorwaarde stelt dat die rechtspersoon financieel, economisch en organisatorisch ‚is geïntegreerd in de onderneming van het overkoepelend orgaan' (in die zin dat een hiërarchische verhouding bestaat)?

3) Voor het geval dat de tweede vraag bevestigend moet worden beantwoord: kan een belastingplichtige zich rechtstreeks beroepen op artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn [...]?"

Zaak C-109/14

12 Marenave heeft in 2006 haar kapitaal verhoogd en zij heeft over de uitgiftekosten in verband met deze verhoging 373 347,57 EUR aan btw betaald.

13 In datzelfde jaar heeft deze vennootschap als holding een deelneming verworven in vier „commanditaire scheepvaartvennootschappen", aan het commerciële beheer waarvan zij in ruil voor een vergoeding heeft deelgenomen. Van de btw die zij over haar inkomsten uit deze beheersactiviteit verschuldigd was, heeft zij met name het gehele bedrag van de betaalde voorbelasting (373 347,57 EUR) afgetrokken.

14 Bij beslissing van 15 januari 2009 heeft het Finanzamt Hamburg-Mitte de aftrek van de voorbelasting ten belope van dat bedrag geweigerd. Marenave heeft tegen die beslissing beroep ingesteld, dat door het Finanzgericht Hamburg-Mitte (financiële rechtbank van Hamburg-Mitte) bij vonnis van 10 december 2012 is toegewezen. Daarop heeft het Finanzamt Hamburg-Mitte bij het Bundesfinanzhof beroep in Revision ingesteld tegen dat vonnis.

15 De verwijzende rechter heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over dezelfde vragen als die welke in punt 11 van het onderhavige arrest zijn vermeld.

16 Bij beschikking van de president van het Hof van 26 maart 2014 zijn de zaken C-108/14 en C-109/14 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

17 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter, die uitgaat van de situatie waarin de voorbelasting slechts kan worden afgetrokken voor zover de door de belastingplichtige gemaakte kosten maar gedeeltelijk aan zijn economische activiteit kunnen worden toegerekend, te vernemen volgens welke methode de voorbelasting die door een holding is voldaan bij de verwerving van kapitaal met het oog op de aankoop van aandelen in dochterondernemingen, moet worden verdeeld tussen de economische en de niet-economische activiteiten van deze holding.

18 Dienaangaande moet in de eerste plaats in herinnering worden gebracht dat een holdingvennootschap wier enig doel erin bestaat deelnemingen te nemen in andere ondernemingen, zonder dat zij zich direct of indirect mengt in het beheer van die ondernemingen, onverminderd de rechten van deze holdingvennootschap als aandeelhouder of vennoot, niet de hoedanigheid van btw-plichtige in de zin artikel 4 van de Zesde richtlijn heeft en evenmin recht op aftrek geniet volgens artikel 17 van diezelfde richtlijn (zie met name arresten Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punt 18, en Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 31).

19 De enkele aankoop en het enkele bezit van aandelen vormen op zich geen economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn, die aan de koper, respectievelijk de houder de hoedanigheid van belastingplichtige verlenen. De loutere verwerving van financiële deelnemingen in andere ondernemingen is immers niet aan te merken als de exploitatie van een zaak om er duurzaam inkomsten uit te verkrijgen, omdat het eventuele dividend – de opbrengst van deze deelneming – voortspruit uit de eigendom zelf van de zaak (zie met name arresten Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punt 19, en Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 32).

20 Dit ligt anders wanneer de deelneming gepaard gaat met een directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen, onverminderd de rechten die de houder van de deelnemingen als aandeelhouder of als vennoot heeft (zie met name arresten Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punt 20, en Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 33).

21 De inmenging van een holding in het beheer van de vennootschappen waarin zij deelnemingen heeft genomen, vormt een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, voor zover zij inhoudt dat handelingen worden verricht die op grond van artikel 2 van deze richtlijn aan de btw zijn onderworpen, zoals de verrichting van administratieve, financiële, commerciële en technische diensten door de holding ten behoeve van haar dochterondernemingen (zie met name arresten Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punt 22, en Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 34).

22 In de tweede plaats moet eraan worden herinnerd dat het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt. Het wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt. Elke beperking van het recht op aftrek heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle lidstaten op dezelfde wijze worden toegepast. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen die de Zesde richtlijn uitdrukkelijk vermeldt (zie met name arrest Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 35).

23 De btw is enkel aftrekbaar als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in de eerdere stadia verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek. Het recht op aftrek van de btw die op het betrekken van goederen of diensten drukt, vooronderstelt dus dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de in een later

stadium verrichte belaste handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (zie met name arresten Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495 punt 31, en Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 36).

24 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 diensten deel uitmaken van diens algemene kosten 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 (zie met name arresten Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punt 33, en Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 37).

25 Zoals de advocaat-generaal in punt 39 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moeten de kosten voor de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen die zijn gemaakt door een holding die deelneemt aan het beheer van die dochterondernemingen en aldus – zoals in punt 21 van het onderhavige arrest in herinnering is geroepen – een economische activiteit verricht, bijgevolg worden geacht te zijn gemaakt voor de economische activiteit van deze holding, en mag de over die kosten voldane btw overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn volledig worden afgetrokken.

26 De aftrekregeling van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn is enkel bedoeld voor gevallen waarin een belastingplichtige de goederen en diensten zowel gebruikt voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, met andere woorden goederen en diensten voor gemengd gebruik. De lidstaten mogen enkel voor deze goederen en diensten een van de aftrekmethoden van artikel 17, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn gebruiken (arrest Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 40).

27 De regels van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn zien op de voorbelasting die drukt op kosten die uitsluitend verband houden met economische handelingen. De vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten, die bij de uitoefening van deze bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de opzet van deze richtlijn en daarbij een berekeningsmethode moeten bepalen die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gemaakte kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten (arresten Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punten 33 en 39, en Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 42).

28 In casu blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte aanwijzingen dat de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde holdings btw moesten betalen in het kader van hun economische activiteit die daarin bestond dat zij tegen betaling prestaties verrichtten ten behoeve van al hun dochterondernemingen. De btw die zij hebben voldaan over de kosten voor de verwerving van diensten zou dus integraal in mindering moeten worden gebracht, tenzij in een later stadium verrichte economische handelingen zijn vrijgesteld van btw op grond van de Zesde richtlijn, in welk geval het recht op aftrek slechts kan worden uitgeoefend volgens de regels van artikel 17, lid 5, van deze richtlijn.

29 Enkel indien de verwijzende rechter vaststelt dat de deelnemingen die voortvloeien uit de kapitaalverrichtingen die door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde holdings zijn verwezenlijkt, ook voor een deel zijn genomen in dochterondernemingen aan het beheer waarvan deze holdings niet hebben deelgenomen, kan de over de kosten van die verrichtingen voldane btw slechts gedeeltelijk worden afgetrokken, zoals in de eerste prejudiciële vraag is bedoeld. In dat geval kan het loutere bezit van deelnemingen in deze dochterondernemingen immers niet worden aangemerkt als een

economische activiteit van deze holdings, zodat binnen de betaalde voorbelasting een opsplitsing moet worden gemaakt tussen het gedeelte ervan dat betrekking heeft op de economische activiteiten van deze holdings en het gedeelte ervan dat betrekking heeft op hun niet-economische activiteiten.

30 In dit kader mogen de lidstaten in voorkomend geval gebruikmaken van hetzij een verdeelsleutel volgens het soort investering, hetzij een verdeelsleutel volgens het soort handeling, hetzij een andere passende verdeelsleutel, zonder dat zij zich hoeven te beperken tot een van deze methoden (arrest Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punt 38).

31 Derhalve staat het uitsluitend aan de nationale autoriteiten om, onder rechterlijk toezicht, criteria voor de toerekening aan economische dan wel aan niet-economische activiteiten te bepalen die objectief weergeven welk deel van de in een eerder stadium gemaakte kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten, rekening houdend met het doel en de opzet van de Zesde richtlijn (arrest Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punt 39).

32 Om de redenen die de advocaat-generaal in de punten 20 en 21 van zijn conclusie heeft vermeld, is het het Hof bijgevolg niet toegestaan om in de plaats van de wetgever van de Unie of van de nationale autoriteiten een algemene methode voor de berekening van het pro rata voor economische en niet-economische activiteiten vast te stellen.

33 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 17, leden 2 en 5, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat:

— de kosten in verband met de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen, gemaakt door een holding die aan het beheer van die dochterondernemingen deelneemt en aldus een economische activiteit uitoefent, moeten worden geacht deel uit te maken van haar algemene kosten en de over die kosten voldane btw in beginsel volledig moet worden afgetrokken, tenzij bepaalde in een later stadium verrichte economische handelingen op grond van de Zesde richtlijn zijn vrijgesteld van btw, in welk geval het recht op aftrek enkel kan worden uitgeoefend volgens de regels van artikel 17, lid 5, van deze richtlijn;

— ingeval een holding kosten heeft gemaakt voor de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen en zij slechts aan het beheer van bepaalde van deze dochterondernemingen deelneemt en met betrekking tot de andere dochterondernemingen geen economische activiteiten verricht, deze kosten slechts voor een deel kunnen worden geacht deel uit te maken van haar algemene kosten, zodat enkel de btw die is voldaan over kosten die inherent zijn aan de economische activiteit kan worden afgetrokken. Welk gedeelte van de totale kosten inherent is aan de economische activiteit, wordt bepaald aan de hand van verdeelcriteria die worden vastgelegd door de lidstaten, die bij de uitoefening van die bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de opzet van de Zesde richtlijn – waarbij het aan de nationale rechter staat om dit te verifiëren – en derhalve in een berekeningsmethode moeten voorzien die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gemaakte kosten werkelijk toe te rekenen is aan de economische activiteit en welk deel aan de niet-economische activiteit.

Tweede vraag

34 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat het recht van een lidstaat de in voornoemde bepaling geboden mogelijkheid om een groep van personen te vormen die als één enkele btw-plichtige kan worden beschouwd (hierna: „btw-groep") voorbehoudt aan entiteiten met rechtspersoonlijkheid die middels een verhouding van ondergeschiktheid zijn verbonden aan het overkoepelend orgaan van deze groep.

35 De verwijzende rechter vraagt zich af welke de juiste draagwijdte is van deze bepaling, die in het bij hem aanhangig gemaakte geding wordt ingeroepen. Zoals de advocaat-generaal in punt 55 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kan het antwoord op deze vraag van belang zijn voor de beslechting van de hoofdgedingen, zodat de twijfel die Ierland dienaangaande in zijn schriftelijke opmerkingen heeft geuit, onterecht is. Indien aan de holding en haar dochterondernemingen de hoedanigheid van btw-groep werd verleend, zou dit er immers kunnen toe leiden dat deze groep, op grond van de prestaties onder bezwarende titel die tussen de dochterondernemingen en derde ondernemingen zijn verricht, wordt toegestaan om de volledige voorbelasting af trekken die in het kader van de door de holding verwezenlijkte kapitaalverrichtingen is voldaan.

36 Ten gronde moet op de tweede vraag worden geantwoord dat het Hof met betrekking tot artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), waarvan de tekst in wezen een overname is van die van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, reeds heeft geoordeeld dat deze bepalingen – die iedere lidstaat toestaan om op zijn grondgebied gevestigde personen die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aan te merken – voor het overige geen voorwaarden opleggen (zie in die zin arrest Commissie/Ierland, C-85/11, EU:C:2013:217, punt 36).

37 Aldus moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid, zoals de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde commanditaire vennootschappen, op zich niet uitsluit van zijn werkingssfeer. Deze bepaling ziet immers op „personen”, anders dan sommige andere voorschriften van de Zesde richtlijn, en met name de artikelen 28 bis en 28 ter ervan, die uitdrukkelijk spreken van „rechtspersonen”.

38 Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt evenmin uitdrukkelijk dat de lidstaten andere voorwaarden kunnen opleggen waaraan de marktdeelnemers moeten voldoen om als een btw-groep te kunnen worden beschouwd (zie in die zin arrest Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 35), noch voorziet het uitdrukkelijk in de mogelijkheid voor de lidstaten om te bepalen dat enkel entiteiten met rechtspersoonlijkheid deel kunnen uitmaken van een btw-groep.

39 Bijgevolg dient te worden nagegaan of de lidstaten, die de vorming van dergelijke btw-groepen op hun grondgebied mogen toestaan, op grond van de beoordelingsmarge waarover zij beschikken entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid kunnen uitsluiten van de werkingssfeer van artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn.

40 Uit de motivering van voorstel COM(73) 950 def. van de Commissie, dat tot de vaststelling van de Zesde richtlijn heeft geleid, blijkt dat de wetgever van de Unie er met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van deze richtlijn voor heeft willen zorgen dat de lidstaten de hoedanigheid van belastingplichtige niet stelselmatig hoefden te verbinden aan het begrip strikt juridische onafhankelijkheid, zulks met het oog op administratieve vereenvoudiging of ter vermijding van misbruiken, zoals constructies waarbij een onderneming in verscheidene belastingplichtigen wordt opgesplitst om gebruik te kunnen maken van een bijzondere regeling (zie in die zin arrest Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 37).

41 In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat de lidstaten, bij de toepassing van artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112, in het kader van hun beoordelingsmarge bepaalde voorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake btw-groepen mogen stellen, mits die voorwaarden passen binnen de doelstellingen van deze richtlijn die erin bestaan misbruik te voorkomen en belastingfraude of -ontwijking te bestrijden (zie in die zin met name arrest Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punten 38 en 39).

42 Tot op het moment waarop richtlijn 2006/69 – die een derde alinea heeft toegevoegd aan artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn – in werking is getreden, bevatte de Zesde richtlijn weliswaar geen uitdrukkelijke voorschriften die vergelijkbaar waren met artikel 11, tweede alinea, van richtlijn

2006/112, maar dat belette de lidstaten niet om vóór dat moment nuttige maatregelen van een dergelijke strekking te treffen, aangezien de strijd van de lidstaten tegen belastingfraude en -ontwijking als doelstelling wordt erkend en wordt aangemoedigd door de Zesde richtlijn, ook al geeft de wetgever van de Unie geen uitdrukkelijke machtiging (zie in die zin met name arrest Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 70 en 71).

43 Niettemin staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of de regel dat entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid geen gebruik kunnen maken van de regeling inzake btw-groepen, waarin het in de hoofdgedingen aan de orde zijnde nationale recht voorziet, noodzakelijk en geschikt is om zulke doelstellingen, namelijk misbruik voorkomen en belastingfraude of -ontwijking vermijden, te verwezenlijken.

44 In de tweede plaats volgt uit de tekst van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn dat elke lidstaat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige kan aanmerken. Het feit dat het om een nauwe band moet gaan, mag – bij gebreke van enig ander vereiste – derhalve niet aldus worden opgevat dat de wetgever van de Unie daarmee de toepassing van de regeling inzake btw-groepen heeft willen beperken tot entiteiten die zich in een verhouding van ondergeschiktheid bevinden ten opzichte van het overkoepelende orgaan van de betrokken ondernemingsgroep.

45 Zoals de advocaat-generaal in punt 99 van zijn conclusie heeft opgemerkt, wekt het feit dat een verhouding van ondergeschiktheid bestaat weliswaar het vermoeden dat het verband tussen de betrokken personen nauw is, maar het bestaan van een dergelijke verhouding van ondergeschiktheid kan in beginsel niet worden beschouwd als een noodzakelijke voorwaarde voor de vorming van een btw-groep. Dit zou slechts anders zijn in het uitzonderlijke geval waarin deze voorwaarde in een welbepaalde nationale context nodig en geschikt zou zijn ter verwezenlijking van de doelstelling misbruik te voorkomen dan wel van de doelstelling belastingfraude of -ontwijking te bestrijden.

46 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling die de in de voornoemde bepaling bedoelde mogelijkheid om een btw-groep te vormen voorbehoudt aan entiteiten die rechtspersoonlijkheid bezitten en die middels een verhouding van ondergeschiktheid zijn verbonden aan het overkoepelende orgaan van deze groep, behalve indien deze twee vereisten nodig en geschikt zijn ter verwezenlijking van de doelstelling misbruik te voorkomen of van de doelstelling belastingfraude of -ontwijking te bestrijden. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit in casu het geval is.

Derde vraag

47 Met zijn derde vraagt wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn kan worden geacht rechtstreekse werking te hebben, zodat de belastingplichtigen zich er tegenover hun lidstaat op kunnen beroepen ingeval de wetgeving van hun lidstaat niet verenigbaar is met die bepaling en evenmin in overeenstemming met die bepaling kan worden uitgelegd.

48 Dienaangaande moet in herinnering worden geroepen dat particulieren in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn, inhoudelijk gezien, onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, gerechtigd zijn om zich hierop voor de nationale rechterlijke instanties te beroepen tegenover de staat, wanneer deze heeft verzuimd de richtlijn binnen de gestelde termijnen in nationaal recht om te zetten of dit op onjuiste wijze heeft gedaan (zie met name arrest GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punt 29).

49 Een Unierechtelijke bepaling is onvoorwaardelijk wanneer zij een verplichting oplegt waaraan geen enkele voorwaarde is gebonden en die voor haar uitvoering of werking niet afhangt van een handeling van de instellingen van de Unie of van de lidstaten (zie met name arrest GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punt 30).

50 Zoals de advocaat-generaal in punt 112 van zijn conclusie heeft aangegeven, dient de in artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn neergelegde voorwaarde voor de vorming van een btw-groep, namelijk dat er nauwe financiële, economische en organisatorische banden tussen de betrokkenen bestaan, te worden gepreciseerd op nationaal niveau. Dit artikel is dus voorwaardelijk, aangezien het verlangt dat nationale bepalingen worden vastgesteld die concretiseren om welk soort banden het gaat.

51 Bijgevolg voldoet artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn niet aan de voorwaarden voor rechtstreekse werking.

52 Derhalve moet op de derde vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn niet kan worden geacht rechtstreekse werking te hebben die de belastingplichtigen in staat stelt zich tegenover hun lidstaat op deze bepaling te beroepen ingeval de wetgeving van hun lidstaat niet verenigbaar is met die bepaling en evenmin in overeenstemming ermee kan worden uitgelegd.

Kosten

53 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 17, leden 2 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006, moet aldus worden uitgelegd dat:**

   — **de kosten in verband met de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen, gemaakt door een holding die aan het beheer van die dochterondernemingen deelneemt en aldus een economische activiteit uitoefent, moeten worden geacht deel uit te maken van haar algemene kosten en de over die kosten voldane belasting over de toegevoegde waarde in beginsel volledig moet worden afgetrokken, tenzij bepaalde in een later stadium verrichte economische handelingen op grond van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/69, zijn vrijgesteld van belasting over de toegevoegde waarde, in welk geval het recht op aftrek enkel kan worden uitgeoefend volgens de regels van artikel 17, lid 5, van deze richtlijn;**

   — **ingeval een holding kosten heeft gemaakt voor de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen en zij slechts aan het beheer van bepaalde van deze dochterondernemingen deelneemt en met betrekking tot de andere dochterondernemingen geen economische activiteiten verricht, deze kosten slechts voor een deel kunnen worden geacht deel uit te maken van haar algemene kosten, zodat enkel de belasting over de toegevoegde waarde die is voldaan over kosten die inherent zijn aan de economische activiteit kan worden afgetrokken. Welk gedeelte van de totale kosten inherent is aan de economische activiteit, wordt bepaald aan de hand van verdeelcriteria die worden vastgelegd door de lidstaten, die bij de uitoefening van die**

bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de opzet van de Zesde richtlijn – waarbij het aan de nationale rechter staat om dit te verifiëren – en derhalve in een berekeningsmethode moeten voorzien die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gemaakte kosten werkelijk toe te rekenen is aan de economische activiteit en welk deel aan de niet-economische activiteit.

2) **Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/69, moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling die de in de voornoemde bepaling bedoelde mogelijkheid om een groep van personen te vormen die voor de belasting over de toegevoegde waarde als één enkele belastingplichtige kan worden beschouwd, voorbehoudt aan entiteiten die rechtspersoonlijkheid bezitten en die middels een verhouding van ondergeschiktheid zijn verbonden aan het overkoepelende orgaan van deze groep, behalve indien deze twee vereisten nodig en geschikt zijn ter verwezenlijking van de doelstelling misbruik te voorkomen of van de doelstelling belastingfraude of -ontwijking te bestrijden. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit in casu het geval is.**

3) **Artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/69, kan niet worden geacht rechtstreekse werking te hebben die de belastingplichtigen in staat stelt zich tegenover hun lidstaat op deze bepaling te beroepen ingeval de wetgeving van hun lidstaat niet verenigbaar is met die bepaling en evenmin in overeenstemming ermee kan worden uitgelegd.**

ondertekeningen