ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

8 februari 2007 *

In zaak C-435/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissing van 2 december 2005, ingekomen bij het Hof op dezelfde datum, in de procedure

Investrand BV

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts (rapporteur), kamerpresident, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
griffier: M.-A. Gaudissart, hoofd administratieve eenheid,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 22 november 2006,

* Procestaal: Nederlands.

gelet op de opmerkingen van:

— Investrand BV, vertegenwoordigd door H. Konijnenberg, R. van der Paardt en J. Streefland, advocaten,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en M. de Grave als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door S. Spyropoulos en I. Bakopoulos als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door T. Harris als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. van Beek en D. Triantafyllou als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 17, lid 2, 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; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Investrand BV (hierna: „Investrand"), een vennootschap naar Nederlands recht, en de Staatssecretaris van Financiën naar aanleiding van de weigering van deze laatste om Investrand toestemming te geven voor de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die is voldaan over de prijs van adviesdiensten die zij heeft afgenomen in een arbitrageprocedure met het oog op de vaststelling van het bedrag van een schuldvordering die deel uitmaakt van haar vermogen, doch is ontstaan voordat zij belastingplichtig was voor de btw.

Rechtskader

Communautaire regeling

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 In artikel 17 van de Zesde richtlijn, met als titel „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", leden 1 en 2, wordt bepaald:

„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;

[...]"

Nationale regeling

5 Artikel 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 van 28 juni 1968 (Stb. 329; hierna: „wet van 1968") luidt als volgt:

„Op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en diensten, wordt in aftrek gebracht de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten, ter zake van de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen en ter zake van invoer van voor hem bestemde goederen."

6 Artikel 15, lid 1, van de wet van 1968 bepaalt:

„De in artikel 2 bedoelde belasting welke de ondernemer in aftrek brengt, is:

a) de belasting welke in het tijdvak van aangifte door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur;

[...]

een en ander voor zover de goederen en de diensten door de ondernemer worden gebezigd in het kader van zijn onderneming."

Aan het geding ten grondslag liggende feiten en prejudiciële vraag

7 Investrand is opgericht op 22 augustus 1986. Zij hield 43,57 % van de aandelen in Cofex BV (hierna: „Cofex"), een kledingbedrijf.

8 Op 3 augustus 1989 heeft Investrand haar aandelen in Cofex verkocht aan de vennootschap Hi-Tec Sports plc (hierna: „Hi-Tec Sports"). Bij deze verkoop werd overeengekomen dat zij naast een vaste vergoeding een vergoeding zou ontvangen waarvan het bedrag afhankelijk was van de winstevolutie van Cofex in de jaren 1989 tot en met 1992.

9 Tot 1 januari 1993 was Investrand een passieve holdingmaatschappij, die deelnemingen in andere vennootschappen bezat, doch geen rol in het management ervan vervulde.

10 Vóór 1 januari 1993 heeft Investrand geen prestaties tegen vergoeding verricht. Vanaf die datum heeft zij, krachtens een met Cofex gesloten overeenkomst, voor deze laatste managementactiviteiten verricht.

11 Tussen Investrand and Hi-Tec Sports is een geschil ontstaan over de op basis van de winst van Cofex voor boekjaar 1992 te berekenen vergoeding van Investrand. Dit geschil is in 1996 aanleiding geweest voor een arbitrageprocedure, in het kader waarvan aan Investrand kosten voor juridisch advies in rekening zijn gebracht.

12 Investrand heeft de over deze kosten voldane btw ten bedrage van 8 495,50 NLG in 1996 in aftrek gebracht.

13 De Nederlandse belastingadministratie heeft zich op het standpunt gesteld dat Investrand geen recht op deze aftrek had, en haar een naheffingsaanslag opgelegd. Naar aanleiding van een bezwaar van Investrand heeft deze administratie deze naheffingsaanslag in een beschikking gehandhaafd.

14 Investrand heeft tegen deze beschikking beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Amsterdam. Dat heeft geoordeeld dat Investrand geen recht had op aftrek van de

over de betrokken kosten voldane btw op grond dat de adviesdiensten haar waren verstrekt in het kader van een activiteit die zij indertijd niet als ondernemer had verricht, en die niet rechtstreeks en onmiddellijk verband hield met een in die hoedanigheid verrichte activiteit.

15 Investrand heeft tegen het arrest van het Gerechtshof te Amsterdam beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.

16 Het eerste middel van dat cassatieberoep is gericht tegen het oordeel van het Gerechtshof te Amsterdam dat de aandelenverkoop geen economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn vormt. De verwijzende rechter meent echter dat dit middel niet kan slagen omdat een dergelijk oordeel in overeenstemming is met de rechtspraak van het Hof (arresten van 29 april 2004, EDM, C-77/01, Jurispr. blz. I-4295, en 26 mei 2005, Kretztechnik, C-465/03, Jurispr. blz. I-4357).

17 Met het tweede middel in cassatieberoep stelt Investrand dat het Gerechtshof te Amsterdam een onjuiste uitlegging heeft gegeven van het arrest van het Hof van 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, Jurispr. blz. I-4177), door de kosten voor de door haar in 1996 afgenomen adviesdiensten niet te verbinden aan de door haar in dat boekjaar als ondernemer verrichte activiteiten, maar aan de periode ten tijde van de aandelenverkoop, toen zij nog geen ondernemer was.

18 Dienaangaande merkt de verwijzende rechter op dat volgens vaste rechtspraak van het Hof een belastingplichtige wiens activiteiten aan de btw zijn onderworpen, overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn recht op aftrek heeft wanneer er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de gebruikte goederen en diensten enerzijds en de door hem te verrichten handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat anderzijds.

19 De verwijzende rechter vraagt zich af of een dergelijk verband kan worden aangenomen wanneer een belastingplichtige diensten afneemt met het oog op de vaststelling van het bedrag van een schuldvordering die deel uitmaakt van zijn ondernemingsvermogen, maar die is ontstaan in een periode vóórdat hij belastingplichtig was voor de btw.

20 Volgens deze rechter vormt de omstandigheid dat in casu de gemaakte kosten betrekking hebben op een handeling die is verricht in een periode waarin Investrand geen belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn was, een beletsel om een rechtstreeks en onmiddellijk verband met de door haar als onderneming verrichte activiteit aan te nemen, en pleit deze omstandigheid er dus voor om het recht op aftrek te weigeren. Daarentegen kan uit het feit dat de schuldvordering tot betaling van de aan Investrand verschuldigde vergoeding deel uitmaakt van het vermogen van deze vennootschap en dat deze ten laste van dat vermogen kosten maakt om dat vermogen veilig te stellen, worden afgeleid dat deze kosten deel uitmaken van de algemene kosten van de betrokkene en bijgevolg rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de aldus verrichte activiteit, zodat een recht op aftrek gerechtvaardigd is.

21 Geconfronteerd met deze onzekerheid heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet in verband met het in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn toegekende recht op aftrek een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang worden aangenomen tussen bepaalde, door een belastingplichtige afgenomen, diensten en door diezelfde belastingplichtige nog te verrichten belaste handelingen in het geval dat die diensten zijn afgenomen met het oog op de vaststelling van een geldvordering, die deel uitmaakt van zijn vermogen, doch die is ontstaan in een periode voorafgaand aan die waarin hij belastingplichtig was voor de btw?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

22 Vooraf zij eraan herinnerd dat de bij de Zesde richtlijn ingevoerde aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus de volkomen neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie met name 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 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 24).

23 Volgens vaste rechtspraak dient er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, opdat de belastingplichtige recht op aftrek van de voorbelasting kan hebben en de omvang van dat recht kan worden bepaald (zie arresten Midland Bank, reeds aangehaald, punt 24; Abbey National, reeds aangehaald, punt 26, en arrest van 3 maart 2005, Fini H, C-32/03, Jurispr. blz. I-1599, punt 26). Het recht op aftrek van de btw die op het betrekken van goederen of diensten drukt, vooronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (zie arresten Midland Bank, reeds aangehaald, punt 30; Abbey National, reeds aangehaald, punt 28, en arrest van 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00, Jurispr. blz. I-6663, punt 31).

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 in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, 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. Er is immers een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen dergelijke kosten en de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (zie met name reeds aangehaalde arresten Midland Bank, punten 23 en 31, en Kretztechnik, punt 36).

25 Opgemerkt zij, zoals de verwijzende rechter heeft gedaan, dat in het hoofdgeding de aandelenverkoop als zodanig volgens vaste rechtspraak geen economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn vormt en dus buiten de werkingssfeer ervan valt (zie met name arrest van 20 juni 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Jurispr. blz. I-3013, punten 33-37; arresten EDM, reeds aangehaald, punten 57-62, en Kretztechnik, reeds aangehaald, punt 19).

26 Anders dan Investrand stelt, kunnen de handelingen die een belastingplichtige voor eigen rekening stelt om een schuldvordering te innen of de waarde ervan te bepalen, evenmin met een dergelijke activiteit worden gelijkgesteld. Deze handelingen kunnen immers niet worden aangemerkt als de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, aangezien de eventuele opbrengst van deze handelingen voortspruit uit de loutere hoedanigheid van schuldeiser van de betrokken schuldvordering en geen tegenprestatie is voor enige economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest Kretztechnik, reeds aangehaald, punt 19).

27 Zoals de Nederlandse regering ter terechtzitting heeft opgemerkt, kan Investrand zich niet met succes beroepen op het arrest van 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Jurispr. blz. I-6729). In de zaak die tot dat arrest heeft geleid, ging het immers om een activiteit waarbij een belastingplichtige in het kader van een factoringovereenkomst tegen vergoeding, schuldvorderingen kocht en het debiteurenrisico op zich nam tegen betaling van een provisie door de aldus van dat risico bevrijde klant. Terwijl Investrand voor eigen rekening handelde, werd de activiteit bestaande in de inning van de betrokken schuldvorderingen in deze zaak verricht voor rekening van een derde en tegen vergoeding. Gelet op deze eigenschappen heeft het Hof deze activiteit aangemerkt als een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn waarvoor recht op aftrek kan bestaan.

28 Aangezien de aandelenverkoop noch de handelingen die Investrand heeft gesteld in verband met haar schuldvordering jegens Hi-Tec Sports, binnen de werkingssfeer

van de Zesde richtlijn vallen, kan niet worden aangenomen dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde advieskosten en een of meer bepaalde handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

29 Gelet op de in punt 24 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak dient nog te worden uitgemaakt of, zoals Investrand met een beroep op het reeds aangehaalde arrest Midland Bank stelt, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde kosten algemene kosten vormen die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige, op grond dat de schuldvordering waarop zij betrekking hebben, deel uitmaakt van het vermogen van de onderneming die zij exploiteert.

30 De Nederlandse regering, de Griekse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk alsmede de Commissie van de Europese Gemeenschappen stellen dat er niet een dergelijk verband bestaat, aangezien deze kosten uitsluitend verband houden met de verkoop van Cofex-aandelen door Investrand aan Hi-Tec Sports. Deze regeringen voegen daaraan toe dat deze handeling voor het overige is verricht op een tijdstip waarop Investrand nog geen belastingplichtige voor de btw was.

31 Dienaangaande zij benadrukt, zoals de Nederlandse regering en de Commissie hebben gedaan, dat de omstandigheid dat de schuldvordering in verband met de verkoop van Cofex-aandelen door Investrand aan Hi-Tec Sports, volgens de gegevens van de verwijzingsbeslissing, een bestanddeel is van het vermogen van de door Investrand geëxploiteerde onderneming, niet volstaat om te kunnen vaststellen dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de door Investrand gemaakte advieskosten betreffende deze schuldvordering en haar economische activiteiten.

32 Op basis van de gegevens van het dossier kan immers niet worden gesteld dat Investrand, indien zij vanaf 1 januari 1993 geen aan de btw onderworpen economische activiteiten had verricht, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde

adviesdiensten niet zou hebben afgenomen. Het blijkt dus dat Investrand, ongeacht of zij vanaf die datum dergelijke activiteiten heeft verricht, deze diensten heeft afgenomen om de geldelijke tegenprestatie van de verkoop van aandelen aan Hi-Tec Sports in 1989 veilig te stellen.

33 Derhalve kan niet worden aangenomen dat de kosten voor deze diensten zijn gemaakt ten behoeve van en met het oog op de belastbare activiteiten van Investrand. Aangezien deze kosten niet uitsluitend in deze activiteiten hun oorzaak vinden, houden zij dus daarmee niet rechtstreeks en onmiddellijk verband.

34 Zoals de Commissie heeft gesteld, verschilt de situatie van Investrand in casu niet van die van een particuliere aandeelhouder die na verkoop van zijn aandelen juridisch advies inwint en de kosten voor deze adviesdiensten draagt in het kader van een geschil met de koper over het vaststellen van de schuldvordering bestaande in de verkoopprijs. Laatstbedoelde situatie valt niet binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest EDM, reeds aangehaald, punten 60 en 61).

35 Bovendien zij gepreciseerd dat de onderhavige zaak verschilt van de zaak die tot het reeds aangehaalde arrest Kretztechnik heeft geleid. De in laatstgenoemde zaak aan de orde zijnde advieskosten, die het Hof in punt 36 van zijn arrest heeft aangemerkt als algemene kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige, hadden betrekking op een aandelenuitgifte om zijn kapitaal ten behoeve van zijn economische activiteit te versterken.

36 Terwijl in casu op basis van de gegevens van het dossier niet kan worden gesteld dat Investrand de betrokken adviesdiensten niet zou hebben afgenomen indien zij geen aan de btw onderworpen economische activiteit had verricht, vonden de

adviesdiensten waarom het ging in de zaak die tot het reeds aangehaalde arrest Kretztechnik heeft geleid, daarentegen hun oorzaak uitsluitend in de economische activiteit van de belastingplichtige en in de kapitaalverhoging waartoe deze had besloten om ten behoeve van deze activiteit over meer financiële middelen te beschikken.

37 Anders dan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde advieskosten, hielden de advieskosten waarom het ging in het reeds aangehaalde arrest Kretztechnik, dus rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige.

38 Gelet op een en ander dient op de vraag van de Hoge Raad der Nederlanden te worden geantwoord dat artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat de kosten voor adviesdiensten die een belastingplichtige afneemt met het oog op de vaststelling van het bedrag van een schuldvordering die deel uitmaakt van het vermogen van zijn onderneming en betrekking heeft op een aandelenverkoop van vóór het tijdstip waarop hij voor de btw belastingplichtig is geworden, bij gebreke van gegevens die kunnen aantonen dat deze diensten uitsluitend in de door de belastingplichtige verrichte economische activiteit in de zin van deze richtlijn hun oorzaak vinden, niet rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met deze activiteit en bijgevolg geen recht doen ontstaan op aftrek van de daarop drukkende btw.

Kosten

39 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 17, lid 2, 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, dient aldus te worden uitgelegd dat de kosten voor adviesdiensten die een belastingplichtige afneemt met het oog op de vaststelling van het bedrag van een schuldvordering die deel uitmaakt van het vermogen van zijn onderneming en betrekking heeft op een aandelenverkoop van vóór het tijdstip waarop hij voor de btw belastingplichtig is geworden, bij gebreke van gegevens die kunnen aantonen dat deze diensten uitsluitend in de door de belastingplichtige verrichte economische activiteit in de zin van deze richtlijn hun oorzaak vinden, niet rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met deze activiteit en bijgevolg geen recht doen ontstaan op aftrek van de daarop drukkende btw.

ondertekeningen