



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

21 februari 2013*

„Zesde btw-richtlijn — Artikel 17, lid 2, sub a — Recht op aftrek van voorbelasting — Noodzaak van bestaan van rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen in eerder stadium verrichte handeling en in later stadium belaste handeling — Criterium voor bepaling van dat verband — Diensten van advocaat in het kader van strafprocedure wegens corruptie die is ingesteld tegen persoon van zaakvoerder en hoofdvennoot van vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”

In zaak C-104/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 22 december 2011, ingekomen bij het Hof op 29 februari 2012, in de procedure

Finanzamt Köln-Nord

tegen

Wolfram Becker,

wijst HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits en J.-J. Kasel (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: V. Trstenjak,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door B.-R. Killmann en C. Soulay als gemachtigden,

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

het navolgende

* Procestaal: Duits.

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 17, lid 2, sub a, en 22, lid 3, sub b, 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 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001 (PB L 15, blz. 24; hierna: „Zesde richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt Köln-Nord (hierna: „Finanzamt”) en W. Becker over het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die Becker heeft betaald over het advocatenhonorarium in een strafprocedure waarin hij betrokken was als zaakvoerder en hoofdenoot van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, in die versie die volgt uit artikel 28 septies ervan, bepaalt:
„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 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 zijn behoeve verrichte of te verrichten diensten”.
- 4 Artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn luidt:
„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:
 - a) voor de in artikel 17, lid 2, sub a, bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur”.
- 5 Ingevolge artikel 22, lid 3, sub b, vijfde streepje, van de Zesde richtlijn, in de versie die volgt uit artikel 28 nonies ervan, moeten de krachtens deze richtlijn uitgereikte facturen voor btw-doeleinden de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer vermelden.

Duits recht

- 6 Overeenkomstig § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, van de Umsatzsteuergesetz 2005 (Duitse btw-wet van 2005; BGBl. 2005 I, blz. 386; hierna: „UStG”) mag de ondernemer de belasting die hij wettelijk verschuldigd is voor de door een andere ondernemer voor zijn onderneming verrichte goederenleveringen of diensten, als voorbelasting in aftrek brengen.
- 7 Ingevolge § 15, lid 2, eerste volzin, punt 1, UStG is de aftrek uitgesloten voor de verkregen goederen of diensten die de ondernemer gebruikt voor vrijgestelde handelingen.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 8 Ten tijde van de feiten in het hoofdgeding oefende Becker voor eigen rekening een ondernemingsactiviteit uit en was hij meerderheidsaandeelhouder van A-GmbH (hierna: „A”), een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht. Becker en X waren zaakvoerder van A, waarvan het maatschappelijke doel bestond in de uitvoering onder bezwarende titel van aan btw onderworpen bouwwerkzaamheden. P, de procuratiehouder van A, werd naderhand ook zaakvoerder van deze vennootschap.
- 9 Becker en A vormden contractueel een fiscale eenheid in de zin van de UStG. Becker en A werden dus beschouwd als één enkele belastingplichtige, waarbij op Becker, als zogenaamde „integrerende” onderneming, de belastingverplichtingen van de ondernemingsgroep, bestaande uit zijn eenmanszaak en A, rustten.
- 10 Nadat A een aan haar gegund en aan btw onderworpen bouwcontract onder bezwarende titel had uitgevoerd, stelde het bevoegde parket tegen Becker en P een strafrechtelijk onderzoek in. A werd ervan verdacht, vóór de gunning van de opdracht over vertrouwelijke informatie over de offertes van concurrenten te beschikken, zodat A de voordeligste offerte had kunnen indienen. Om deze informatie te verkrijgen zouden giften zijn gedaan, hetgeen voor Becker en P strafrechtelijk als corruptie of medeplichtigheid kon worden gekwalificeerd en voor de ontvanger van deze giften als passieve corruptie kon worden aangemerkt.
- 11 De strafprocedures tegen Becker en P werden overeenkomstig het Duitse wetboek van strafrechtspleging tegen betaling van bepaalde geldbedragen afgesloten.
- 12 In de strafprocedure werden Becker en P elk door hun eigen advocaat vertegenwoordigd. Volgens de overeenkomsten betreffende het honorarium van deze advocaten waren de cliënten van Beckers raadsman Becker zelf, als verdachte, en ook A, terwijl de cliënten van de raadsman van P P zelf, als verdachte, en ook A waren. Beide overeenkomsten waren namens de cliënten uitsluitend ondertekend door A, vertegenwoordigd door Becker en P in hun hoedanigheid van zaakvoerder.
- 13 De advocaten hebben hun facturen op naam van A opgesteld. Becker, als integrerende onderneming van A, heeft voor het litigieuze belastingjaar, 2005, de op deze facturen aangerekende btw afgetrokken.
- 14 Zoals blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier, was het Finanzamt daarentegen van mening dat het ging om niet-aftrekbare btw en aan Becker werd dus een navorderingsaanslag opgelegd. Nadat zijn bezwaar bij het Finanzamt was afgewezen, heeft Becker de zaak aanhangig gemaakt bij het Finanzgericht Köln, dat zijn beroep gegrond heeft verklaard.
- 15 Het Bundesfinanzhof, waarbij het Finanzamt beroep in „Revision” heeft ingesteld, herinnert in zijn verwijzingsbeslissing eraan dat volgens de rechtspraak van het Hof voor de uitoefening van het recht op aftrek een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de handelingen in een eerder stadium en de handelingen in een later stadium. Het Finanzamt betwijfelt evenwel of bij de beoordeling of een dergelijk verband bestaat, moet worden uitgegaan van de objectieve inhoud van de verkregen dienst, dan wel van de oorzaak voor de verkrijging van deze dienst.
- 16 Uit de rechtspraak van het Hof volgt immers dat objectieve elementen bepalend zijn voor het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband (arrest van 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/88, Jurispr. blz. I-4177, punt 32), alsmede de objectieve aard van de betrokken handeling (arrest van 6 april 1995, BLP Group, C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 24). Wanneer in casu wordt uitgegaan van de objectieve aard van de in het hoofdgeding verrichte diensten van een advocaat, moet evenwel worden vastgesteld dat met deze diensten rechtstreeks en onmiddellijk werd beoogd de particuliere belangen van de twee

verdachten te beschermen. Bovendien was het strafonderzoek uitsluitend tegen de twee verdachten persoonlijk en niet tegen A ingesteld, hoewel het juridisch mogelijk was geweest ook tegen A een onderzoek te openen.

- 17 Voorts heeft het Hof geoordeeld dat tevens moet worden onderzocht of de verkregen dienst uitsluitend zijn oorzaak vindt in de belastbare activiteiten van de belastingplichtige (arrest van 8 februari 2007, *Investrand*, C-435/05, Jurispr. blz. I-1315, punt 33). Ook in het hoofdgeding is dit niet anders, want de twee advocaten zouden hun bijstand niet hebben verleend indien A geen aan een omzetbelasting onderworpen activiteit zou hebben uitgeoefend. Derhalve zou kunnen worden aangenomen dat deze diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele economische activiteit van A. In dat geval zou Becker, als integrerende onderneming van A, recht op aftrek van de voorbelasting hebben.
- 18 Gelet op deze overwegingen heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Wordt het rechtstreekse en onmiddellijke verband, dat volgens de rechtspraak van het Hof doorslaggevend is voor de uitlegging van de uitdrukking ‚voor belaste handelingen‘ in de zin van artikel 17, lid 2, sub a, van de [Zesde richtlijn], bepaald door

- de objectieve inhoud van de ten behoeve van de belastingplichtige verrichte prestatie (in casu de bijstand van een advocaat om te voorkomen dat een natuurlijke persoon strafrechtelijk wordt veroordeeld), of
- de oorzaak van de verkregen prestatie (in casu de economische activiteit van de belastingplichtige in het kader waarvan een natuurlijke persoon een strafbaar feit zou hebben gepleegd)?

2) Wanneer de oorzaak van de prestatie bepalend is, heeft een belastingplichtige die samen met een van zijn werknemers opdracht geeft tot het verrichten van een prestatie, dan overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub a, van de [Zesde richtlijn] recht op volledige aftrek van voorbelasting of slechts op proportionele aftrek ervan, en aan welke voorwaarden moet overeenkomstig artikel 22, lid 3, sub b, vijfde streepje, van de [Zesde richtlijn] de facturering voldoen wanneer ten behoeve van verschillende personen een prestatie wordt verricht?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

- 19 Om de eerste vraag te beantwoorden dient allereerst eraan te worden herinnerd dat, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband moet 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 arrest *Midland Bank*, reeds aangehaald, punt 24; arrest van 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 26, en arrest *Investrand*, reeds aangehaald, punt 23). Het recht op aftrek van de btw die op de verkrijging van goederen of diensten in een eerder stadium drukt, vooronderstelt dat de voor de verkrijging ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (zie reeds aangehaalde arresten *Midland Bank*, punt 30, en *Abbey National*, punt 28).

- 20 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 bestaat immers een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen dergelijke kosten en de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (zie in die zin met name arrest Midland Bank, reeds aangehaald, punt 31, en arrest van 26 mei 2005, Kretztechnik, C-465/03, Jurispr. blz. I-4357, punt 36).
- 21 Vervolgens heeft het Hof met betrekking tot de aard van het „rechtstreekse en onmiddellijke verband” dat tussen een handeling in een eerder stadium en een handeling in een later stadium moet bestaan, geoordeeld dat het niet realistisch is, te trachten die samenhang nauwkeuriger te formuleren. Gelet op de verscheidenheid van de handels- en bedrijfstransacties is het immers onmogelijk 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 (zie in die zin arrest Midland Bank, reeds aangehaald, punt 25).
- 22 Ten slotte volgt uit de rechtspraak dat bij de toepassing van het criterium van het rechtstreekse verband, hetgeen de taak van de nationale belastingautoriteiten en rechterlijke instanties is, zij rekening moeten houden met alle omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden (zie in die zin arrest Midland Bank, reeds aangehaald, punt 25) en alleen met de verrichtingen die objectief verband houden met de belastbare activiteit van de belastingplichtige.
- 23 De verplichting om uitsluitend de objectieve inhoud van de betrokken verrichting in aanmerking te nemen sluit immers het nauwst aan bij het met het gemeenschappelijke btw-stelsel nagestreefde doel om de rechtszekerheid te garanderen en de belastingheffing te vergemakkelijken (zie in die zin arrest BLP Group, reeds aangehaald, punt 24; arresten van 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 33, en 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, Jurispr. blz. I-10413, punt 47).
- 24 Het Hof heeft bovendien geoordeeld dat ook aan de hand van hun objectieve inhoud moet worden nagegaan of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de gebruikte goederen of diensten en een belastbare handeling in een later stadium of, bij wijze van uitzondering, een belastbare handeling in een eerder stadium (zie in die zin arrest Midland Bank, reeds aangehaald, punt 32, en naar analogie inzake de bestanddelen die in aanmerking moeten worden genomen tot bewijs van de wilsverklaring van een belastingplichtige om een bepaald goed voor een aan de btw onderworpen handeling aan te wenden, arrest van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 24).
- 25 De uitlegging volgens welke voor de bepaling of een „rechtstreeks en onmiddellijk verband” bestaat tussen een gegeven handeling en de gehele belastbare activiteit in de zin van voornoemde rechtspraak, rekening moet worden gehouden met de objectieve bestanddelen van de verkregen goederen of diensten, wordt niet ter discussie gesteld door de omstandigheid dat het Hof in de punten 33 en 36 van zijn arrest Investrand, reeds aangehaald, in wezen heeft geoordeeld dat, aangezien bepaalde kosten niet hun uitsluitende oorzaak vonden in de voortzetting van de belastbare activiteit, niet kon worden aangenomen dat deze kosten in rechtstreeks en onmiddellijk verband met deze activiteit stonden.
- 26 Zoals blijkt uit de punten 25 tot en met 34 van dat arrest, heeft het Hof, gelet op alle omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, en inzonderheid de feitelijke gegevens van het aan hem overgelegde dossier, geoordeeld dat Investrand BV geen enkele aan btw-onderworpen specifieke handeling in een later stadium had verricht die tot de in dat hoofdgeding aan de orde zijnde kosten heeft geleid. Voorts, aldus het Hof, konden deze kosten,

doordat Investrand BV niet had bewezen dat deze kosten zouden zijn uitgebleven indien zij geen aan btw-onderworpen economische activiteit had uitgeoefend, niet worden geacht te zijn gemaakt ten behoeve van de gehele belastbare activiteit.

- 27 Het is slechts omdat het Hof bij zijn onderzoek rekening heeft gehouden met de objectieve inhoud van de betrokken verrichtingen dat het in punt 34 van het arrest Investrand, reeds aangehaald, heeft kunnen oordelen dat de situatie van Investrand BV vergelijkbaar was met die van een particuliere aandeelhouder en heeft kunnen besluiten dat deze verrichtingen niet binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vielen.
- 28 In zijn arrest Investrand, reeds aangehaald, heeft het Hof niet uitgesloten dat de betrokken verrichtingen, gelet op hun inhoud, in een ander geval verband kunnen houden met een belastbare economische activiteit. Het Hof heeft enkel geoordeeld, zoals uit punt 33 van dat arrest in wezen blijkt, dat Investrand BV de betrokken kosten toch zou hebben gemaakt wanneer zij geen belastbare activiteit zou hebben uitgeoefend, zodat niet kon worden aangenomen dat deze kosten waren gemaakt ten behoeve van de belastbare activiteit van deze vennootschap.
- 29 Zoals de Duitse regering heeft aangevoerd, sluit de verplichting om aan de hand van de objectieve inhoud van een dienst te bepalen of tussen deze dienst en de gehele belastbare economische activiteit een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat, in deze omstandigheden niet uit dat eveneens rekening wordt gehouden met de uitsluitende oorzaak van de betrokken handeling, die moet worden beschouwd als een criterium ter bepaling van de objectieve inhoud. Wanneer vaststaat dat een handeling niet ten behoeve van de belastbare activiteit van een belastingplichtige is verricht, kan niet worden aangenomen dat tussen deze handeling en deze activiteit een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat in de zin van de rechtspraak van het Hof, ook al is deze handeling gelet op de objectieve inhoud ervan aan de btw onderworpen.
- 30 In casu werd, in de eerste plaats, volgens de aanwijzingen van de verwijzende rechter met de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten van de advocaten beoogd de particuliere belangen rechtstreeks en onmiddellijk te beschermen van de twee verdachten die wegens aan hun persoonlijk gedrag te wijten strafbare feiten werden vervolgd. Zoals reeds is gepreciseerd in punt 16 van het onderhavige arrest, was het strafonderzoek bovendien uitsluitend tegen de verdachten persoonlijk ingesteld, en niet tegen A, hoewel het juridisch mogelijk was geweest ook tegen A een onderzoek in te stellen. De verwijzende rechter heeft daaruit terecht geconcludeerd dat niet kon worden aangenomen dat de kosten voor deze dienstverrichtingen, gelet op de objectieve inhoud ervan, waren gemaakt ten behoeve van de gehele belastbare activiteit van A.
- 31 In de tweede plaats merkt de verwijzende rechter op dat, aangezien de twee advocaten de diensten niet zouden hebben verricht indien A geen aan omzetbelasting onderworpen activiteit had uitgeoefend, er een causaal verband bestaat tussen de kosten van deze diensten en de gehele economische activiteit van A. Evenwel dient te worden vastgesteld dat dit causaal verband geen rechtstreeks en onmiddellijk verband in de zin van de rechtspraak van het Hof vormt. Zoals de verwijzende rechter zelf opmerkt, bestaat er geen juridisch verband tussen het strafonderzoek en A, zodat deze prestaties volledig buiten de context van de belastbare activiteit van A zijn verricht.
- 32 Daaraan dient te worden toegevoegd dat de omstandigheid dat naar nationaal civiel recht een onderneming als die in het hoofdgeding de kosten voor de verdediging in een strafgeding van de belangen van haar organen moet dragen, niet relevant is voor de uitlegging en de toepassing van de bepalingen betreffende het gemeenschappelijke btw-stelsel. Gelet op de met dit stelsel ingevoerde objectieve btw-regeling is uitsluitend de objectieve verhouding tussen de verrichte diensten en de belastbare economische activiteit van de belastingplichtige doorslaggevend (zie in die zin arrest van 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Jurispr. blz. I-13805, punt 54); zoniet loopt de uniforme toepassing van het Unierecht op dit gebied groot gevaar.

- 33 Derhalve dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een gegeven handeling en de gehele activiteit van de belastingplichtige aan de hand waarvan moet worden bepaald of hij de goederen en diensten heeft gebruikt „voor zijn belaste handelingen”, in de zin van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, afhangt van de objectieve inhoud van het door de belastingplichtige verkregen goed of de door hem ontvangen dienst. In casu geven de diensten van een advocaat, waarmee wordt beoogd strafsancities af te weren voor de zaakvoerders van een btw-plichtige onderneming die natuurlijke personen zijn, deze onderneming niet het recht de voorbelasting over de verrichte diensten af te trekken.

Tweede vraag

- 34 Gelet op het antwoord op de eerste vraag behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

- 35 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een gegeven handeling en de gehele activiteit van de belastingplichtige aan de hand waarvan moet worden bepaald of hij de goederen en diensten heeft gebruikt „voor zijn belaste handelingen”, in de zin van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001, hangt af van de objectieve inhoud van het door de belastingplichtige verkregen goed of van de door hem ontvangen dienst.

In casu geven de diensten van een advocaat, waarmee wordt beoogd strafsancities af te weren voor de zaakvoerders van een belastingplichtige onderneming die natuurlijke personen zijn, deze onderneming niet het recht de voorbelasting over de verrichte diensten af te trekken.

ondertekeningen