



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

5 juli 2018*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 2, 9 en 168 – Economische activiteit – Directe of indirecte inmenging van een holding in het beheer van haar dochterondernemingen – Verhuur van een gebouw door een holding aan haar dochteronderneming – Aftrek van de voorbelasting – Door een holding betaalde btw over uitgaven die zijn gedaan ter verwerving van deelnemingen in andere ondernemingen”

In zaak C-320/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) bij beslissing van 22 mei 2017, ingekomen bij het Hof op 29 mei 2017, in de procedure

Marle Participations SARL

tegen

Ministre de l'Économie et des Finances,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas (rapporteur), kamerpresident, C. Toader en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Marle Participations SARL, vertegenwoordigd door L. Poupot, avocat,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door D. Colas, E. de Moustier en A. Alidière als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,
- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door G. Eberhard als gemachtigde,

* Procestaal: Frans.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en N. Gossement 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 de artikelen 2, 9 en 168 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 Marle Participations SARL en de ministre de l'Économie et des Finances (minister van Economische Zaken en Financiën, Frankrijk) betreffende de aftrekbaarheid van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op de uitgaven die door verzoekster in het hoofdgeding zijn gedaan voor de verwerving van effecten.

Toepasselijke bepalingen van Unierecht

- 3 Artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

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

- 4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn luidt als volgt:

„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 daarmee 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.”

- 5 Artikel 135 van deze richtlijn luidt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

l) de verhuur en verpachting van onroerende goederen.

2. De volgende handelingen zijn van de in lid 1, punt l), geregelde vrijstelling uitgesloten:

a) het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterreinen;

b) verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;

[...]

De lidstaten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van de in lid 1, punt l), geregelde vrijstelling uitsluiten.”

6 Artikel 137 van dezelfde richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen voor belastingheffing ter zake van de volgende handelingen te kiezen:

[...]

d) de verhuur en verpachting van onroerende goederen.

2. De lidstaten stellen de bepalingen voor de uitoefening van het in lid 1 bedoelde keuzerecht vast.

De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken.”

7 In artikel 167 van de btw-richtlijn is bepaald:

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

8 Artikel 168 van die richtlijn luidt:

„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;
- b) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, punt a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;
- c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i);
- d) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;
- e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 9 Marle Participations is een holding van het concern Marle, dat actief is op het gebied van de productie van orthopedische implantaten. Haar doel is met name het beheer van deelnemingen in verschillende dochterondernemingen van het concern, waaraan zij bovendien een gebouw verhuurde.
- 10 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat Marle Participations vanaf 2009 een herstructurering heeft uitgevoerd, in het kader waarvan zij effecten heeft verkocht en aangekocht. Zij heeft de btw ter zake van de diverse kosten waarmee deze herstructurering gemoeid ging, volledig in aftrek gebracht.

- 11 Naar aanleiding van een boekhoudkundige controle heeft de belastingdienst de door deze onderneming toegepaste aftrek van de btw betwist en haar dientengevolge naheffingsaanslagen voor de btw opgelegd, op grond dat de kosten waarvoor zij aftrek van de btw verzocht, bijdroegen tot de verwezenlijking van kapitaalverrichtingen die buiten de werkingssfeer van het recht op aftrek vallen.
- 12 Marle Participations heeft, zonder succes, bezwaar gemaakt tegen deze btw-aanslagen bij de tribunal administratif de Châlons-en-Champagne (bestuursrechter in eerste aanleg Châlons-en-Champagne, Frankrijk) en vervolgens bij de cour administrative d'appel de Nancy (bestuursrechter in tweede aanleg Nancy, Frankrijk).
- 13 Daarop heeft deze onderneming cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter.
- 14 In de verwijzingsbeslissing preciseert de Conseil d'État (Frankrijk), onder verwijzing naar de arresten van 27 september 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495) en 16 juli 2015, *Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt* (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496), dat uit artikel 168 van de btw-richtlijn volgt dat het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen weliswaar niet moeten worden beschouwd als economische activiteiten die de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige verlenen, maar dat dit anders ligt ingeval de deelneming gepaard gaat met een directe of indirecte inmenging in het beheer van de ondernemingen waarin wordt deelgenomen door middel van handelingen die onderworpen zijn aan btw, zoals het verlenen van financiële, commerciële en technische diensten aan deze ondernemingen.
- 15 Bovendien volgt uit het arrest van 16 juli 2015, *Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt* (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496), 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 de algemene kosten van die holding, en dat de over die kosten voldane belasting in beginsel volledig moet worden afgetrokken, tenzij bepaalde in een later stadium verrichte economische handelingen zijn vrijgesteld van de belasting.
- 16 De verwijzende rechter benadrukt echter dat in het onderhavige geval de enige diensten die Marle Participations heeft verstrekt aan de dochterondernemingen – of die zij ten aanzien van hen heeft willen opzetten – waarvoor zij uitgaven heeft gedaan ter verwerving van hun effecten, bestonden in de verhuur van gebouwen.
- 17 Daarop heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Vormt de verhuur van een gebouw door een holding aan een dochteronderneming een directe of indirecte inmenging in het beheer van deze dochteronderneming, die tot gevolg heeft dat het verwerven en het houden van aandelen in deze dochteronderneming economische activiteiten worden in de zin van de [btw-]richtlijn, en, in voorkomend geval, onder welke voorwaarden?”

Prejudiciële vraag

- 18 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de verhuur van een gebouw door een holding aan haar dochteronderneming een inmenging vormt in het beheer van deze onderneming, die moet worden beschouwd als een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van die richtlijn, zodat er recht op aftrek van de btw ontstaat over de door de holding gemaakte kosten ter verwerving van deelnemingen in deze dochteronderneming en, zo ja, onder welke voorwaarden.

- 19 Vooraf moet in herinnering worden gebracht dat de btw-richtlijn weliswaar een zeer ruime werkingsfeer toekent aan de btw, maar dat alleen economische activiteiten aan deze belasting zijn onderworpen (arrest van 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punt 34). Uit artikel 2 van die richtlijn blijkt namelijk dat van de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat worden verricht, enkel die welke door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen (beschikking van 12 januari 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punt 24).
- 20 Volgens artikel 9, lid 1, eerste alinea, van genoemde richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.
- 21 Op grond van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn omvatten „economische activiteiten” alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, en in het bijzonder de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.
- 22 Uit deze definities blijkt de omvang van het begrip „economische activiteiten”, alsook dat het een objectief karakter heeft, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit. Een activiteit wordt aldus in de regel als economisch beschouwd wanneer zij duurzaam wordt verricht en de verrichter een vergoeding ontvangt (arrest van 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 23 Bovendien blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat – in het kader van het btw-stelsel – voor belastbare handelingen sprake moet zijn van een transactie tussen partijen waarbij een prijs of een tegenwaarde wordt bedongen (arrest van 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punt 43) en dat een dienst enkel „onder bezwarende titel” wordt verricht in de zin van artikel 2 van de btw-richtlijn, wanneer er een direct verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde (arrest van 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punt 45).
- 24 Voorts moet in herinnering worden gebracht dat het recht op btw-aftrek, zoals dat in de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn is neergelegd, volgens vaste rechtspraak van het Hof een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (beschikking van 12 januari 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punt 26).
- 25 De aftrekregeling heeft 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 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 (beschikking van 12 januari 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 26 Uit artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn blijkt echter dat de betrokkene slechts recht op aftrek kan genieten 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 in een later stadium zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn verricht (arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 39).
- 27 Wat meer in het bijzonder het aftrekrecht van een holding betreft, heeft het Hof reeds overwogen dat deze niet de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn heeft en dus geen recht op aftrek geniet krachtens de artikelen 167 en 168 van die richtlijn, wanneer het enige

doel van deze holding erin bestaat deelnemingen te verwerven in andere ondernemingen, zonder dat zij zich direct of indirect mengt in het beheer van die ondernemingen, onverminderd de rechten van deze holding als aandeelhouder of vennoot (arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 18).

- 28 Het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen vormen op zich geen economische activiteiten in de zin van de btw-richtlijn, die aan de koper respectievelijk de houder de hoedanigheid van belastingplichtige verlenen. De enkele 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 ontvangen van een eventueel dividend – de opbrengst van deze deelneming – voortspuit uit de eigendom zelf van de zaak (arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 19).
- 29 Het Hof heeft evenwel voor recht verklaard dat dit anders ligt 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 vennoot heeft (zie met name arresten van 14 november 2000, Floridienne en Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, punt 18; 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punt 20; 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 33, en 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 20).
- 30 Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormt inmenging van een holding in het beheer van vennootschappen waarin zij deelnemingen heeft verworven, een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, voor zover zij gepaard gaat met handelingen die op grond van artikel 2 van deze richtlijn aan btw zijn onderworpen, zoals het verrichten van administratieve, boekhoudkundige, financiële, commerciële, IT- en technische diensten door de holding ten behoeve van haar dochterondernemingen (zie met name arresten van 14 november 2000, Floridienne en Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, punt 19; 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punt 22; en 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 34).
- 31 In dit verband moet worden benadrukt dat de in de rechtspraak van het Hof genoemde voorbeelden van activiteiten die inmenging van de holding in het beheer van haar dochterondernemingen opleveren, geen limitatieve opsomming vormen.
- 32 Het begrip „inmenging van een holding in het beheer van haar dochteronderneming” moet derhalve in die zin worden opgevat dat het alle door de holding ten behoeve van haar dochteronderneming verrichte handelingen bestrijkt die een economische activiteit in de zin van de btw-richtlijn opleveren.
- 33 In het onderhavige geval blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat de enige diensten die Marle Participations heeft verstrekt aan de dochterondernemingen – of die zij ten aanzien van hen heeft willen opzetten – waarvoor zij uitgaven heeft gedaan ter verwerving van hun effecten, bestonden in de verhuur van een gebouw dat door een operationele dochteronderneming wordt gebruikt als nieuwe productielocatie.
- 34 In dit verband dient tevens in herinnering te worden gebracht dat de belastingheffing op verpachting en verhuur een bevoegdheid is, vervat in artikel 137, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn, die de Uniewetgever de lidstaten heeft gegeven in afwijking van de algemene regel van artikel 135, lid 1, onder l), van deze richtlijn, krachtens welke handelingen ter zake van verpachting en verhuur zijn vrijgesteld van btw. Lidstaten kunnen aldus uit hoofde van deze bevoegdheid aan belastingplichtigen die in aanmerking komen voor deze vrijstelling, de mogelijkheid bieden van de vrijstelling af te zien (zie in die zin arrest van 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punten 26 en 27).

- 35 Gelet op de overwegingen in de punten 19 tot en met 23 alsmede in punt 34 van het onderhavige arrest, vormt de verhuur van een gebouw door een holding aan haar dochteronderneming een inmenging in het beheer van deze onderneming, die moet worden beschouwd als een economische activiteit op grond waarvan recht op aftrek van de btw ontstaat over de door de holding gemaakte kosten ter verwerving van deelnemingen in deze dochteronderneming, mits deze dienstverlening duurzaam van aard is, zij wordt verricht onder bezwarende titel en zij wordt belast, wat betekent dat deze verhuur niet is vrijgesteld, en er een direct verband bestaat tussen de door de dienstverrichter verleende dienst en de van de begunstigde ontvangen tegenprestatie. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of in het bij hem aanhangige geding aan die voorwaarden is voldaan.
- 36 Wat betreft de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek en in het bijzonder de omvang ervan, dient eraan te worden herinnerd dat het Hof reeds voor recht heeft verklaard, in het arrest van 16 juli 2015, *Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt* (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 33), 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 de algemene kosten van die holding, en dat de over die kosten voldane btw in beginsel volledig in aftrek moet worden gebracht.
- 37 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, kunnen deze kosten echter slechts voor een deel 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, in aftrek kan worden gebracht. 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 btw-richtlijn 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, hetgeen de nationale rechter dient te verifiëren (arrest van 16 juli 2015, *Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt*, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 33).
- 38 In het hoofdgeding dient de verwijzende rechter dus te beoordelen of de verwerving van deelnemingen die de kosten heeft teweeggebracht waarvoor Marle Participations om aftrek van de btw heeft verzocht, uitsluitend betrekking heeft op de dochterondernemingen waaraan deze vennootschap het gebouw heeft verhuurd, of tevens op andere dochterondernemingen.
- 39 Derhalve moet de verwijzende rechter op basis van de gegevens waarover hij beschikt, vaststellen of, en in hoeverre, Marle Participations de betaalde btw in aftrek kan brengen, rekening houdende met de criteria die zijn genoemd in de punten 36 en 37 van het onderhavige arrest.
- 40 Bovendien moet worden opgemerkt dat bij de beoordeling van de aftrek die is toegekend aan een holding die zich direct of indirect inmengt in het beheer van haar dochterondernemingen waarin zij deelnemingen heeft verworven, geen rekening mag worden gehouden met de omzet die deze vennootschap heeft behaald door verhuurdiensten te verrichten aan haar dochterondernemingen, noch met de inkomsten die voortvloeien uit haar deelneming in hun kapitaal, teneinde te voorkomen dat op dit recht aanspraak wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik.
- 41 Het is juist dat het recht op aftrek volgens vaste rechtspraak moet worden geweigerd wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik. De bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken is namelijk een doel dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd, en justitiabelen kunnen zich in geval van

bedrog of misbruik niet op het Unierecht beroepen (arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punten 42 en 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 43).

- 42 Evenwel mogen de maatregelen die de lidstaten nemen, niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is. Zij mogen derhalve niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij een systematische belemmering opleveren voor het recht op btw-aftrek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit (arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 57, en 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 50).
- 43 Ten eerste volgt uit vaste rechtspraak dat de kosten die door een holding die zich mengt in het beheer van een dochteronderneming, zijn gemaakt voor de verschillende diensten waarvan zij gebruik heeft gemaakt voor de verwerving van deelnemingen in deze dochteronderneming, deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige, en als zodanig bestanddelen zijn van de prijs van zijn producten. Er is derhalve in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen deze kosten en de algehele bedrijfsactiviteit van de holding (arresten van 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punt 35, en 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 58).
- 44 Ten tweede dient het recht op btw-aftrek te worden gewaarborgd zonder daaraan een voorwaarde te verbinden die met name betrekking heeft op het resultaat van de economische activiteit van de belastingplichtige, overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, uit hoofde waarvan als „belastingplichtige” wordt beschouwd „eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”.
- 45 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de verhuur van een gebouw door een holding aan haar dochteronderneming een „inmenging in het beheer” van deze onderneming vormt, die moet worden beschouwd als een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van die richtlijn, op grond waarvan recht op aftrek van de btw ontstaat over de door de holding gemaakte kosten ter verwerving van deelnemingen in deze dochteronderneming, wanneer deze dienstverlening duurzaam van aard is, zij is verricht onder bezwarende titel en zij is belast, wat betekent dat deze verhuur niet is vrijgesteld, en er een direct verband bestaat tussen de door de dienstverrichter verleende dienst en de van de begunstigde ontvangen tegenprestatie. De kosten in verband met de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen, gemaakt door een holding die aan het beheer van die dochterondernemingen deelneemt door aan hen een gebouw te verhuren, en die uit dien hoofde een economische activiteit uitoefent, moeten worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van die holding, en de over die kosten voldane btw moet in beginsel volledig in aftrek kunnen worden gebracht.
- 46 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, kunnen deze kosten daarentegen slechts voor een deel worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van deze holding, zodat enkel de btw die is voldaan over kosten die inherent zijn aan de economische activiteit, in aftrek kan worden gebracht. 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 btw-richtlijn 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. Het staat aan de nationale rechter om dit te verifiëren.

Kosten

- ⁴⁷ 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 (Zevende kamer) verklaart voor recht:

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 de verhuur van een gebouw door een holding aan haar dochteronderneming een „inmenging in het beheer” van deze onderneming vormt, die moet worden beschouwd als een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van deze richtlijn, op grond waarvan recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) ontstaat over de door de holding gemaakte kosten ter verwerving van deelnemingen in deze dochteronderneming, wanneer deze dienstverlening duurzaam van aard is, zij wordt verricht onder bezwarende titel en zij wordt belast, wat betekent dat deze verhuur niet is vrijgesteld, en er een direct verband bestaat tussen de door de dienstverrichter verleende dienst en de van de begunstigde ontvangen tegenprestatie. De kosten in verband met de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen, gemaakt door een holding die aan het beheer van die dochterondernemingen deelneemt door aan hen een gebouw te verhuren, en die uit dien hoofde een economische activiteit uitoefent, moeten worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van die holding, en de over die kosten voldane btw moet in beginsel volledig in aftrek kunnen worden gebracht.

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, kunnen deze kosten daarentegen slechts voor een deel worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van deze holding, zodat enkel de btw die is voldaan over kosten die inherent zijn aan de economische activiteit, in aftrek kan worden gebracht. 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 genoemde richtlijn 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. Het staat aan de nationale rechter om dit te verifiëren.

ondertekeningen