

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

12 september 2013(*)

„Belasting over toegevoegde waarde – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikelen 17 en 19 – Aftrek van voorbelasting – Gebruik van goederen en diensten zowel voor belaste handelingen als voor vrijgestelde handelingen – Aftrek pro rata – Berekening van pro rata – In andere lidstaten en derde landen gevestigde bijkantoren – Niet-inaanmerkingneming van omzet daarvan”

In zaak C-388/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Conseil d'État (Frankrijk) bij beslissing van 11 juli 2011, ingekomen bij het Hof op 22 juli 2011, in de procedure

Le Crédit Lyonnais

tegen

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

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

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: V. Tourrès, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 27 september 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- Le Crédit Lyonnais, vertegenwoordigd door C. Aldebert, E. Ashworth en C. Reinbold, avocats,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en J. S. Pilczer als gemachtigden,
- de Cypriotische regering, vertegenwoordigd door E. Symeonidou als gemachtigde,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Seeboruth en A. Robinson als gemachtigden, bijgestaan door R. Hill, barrister,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 februari 2013,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 17, leden 2, 3 en 5, en 19, lid 1, 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 Le Crédit Lyonnais (hierna: „LCL”), een kredietinstelling met hoofdkantoor in Frankrijk, en de Franse Staat betreffende de berekening van het pro rata voor aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) dat op LCL van toepassing was voor de periode van 1 januari 1988 tot en met 31 december 1990.

Toepasselijke bepalingen

Unieregeling

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn luidt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

4 Artikel 4, leden 1 en 2, van deze 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 de 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 daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

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

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

6 Artikel 13, B, van de Zesde richtlijn luidt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

d) de volgende handelingen:

1. verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die ze heeft verleend;
2. het bemiddelen bij en het aangaan van borgtochten en andere zekerheids- en garantieverbintenissen, alsmede het beheer van kredietgaranties door degene die het krediet heeft verleend;
3. handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de invordering van schuldvorderingen;
4. handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deviezen, bankbiljetten en munten die wettig betaalmiddel zijn, met uitzondering van munten en biljetten die als verzamelobject worden beschouwd; als zodanig worden beschouwd gouden, zilveren of uit een ander metaal geslagen munten, alsmede biljetten, die normaliter niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of die een numismatische waarde hebben;
5. handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, uitgezonderd bewaring en beheer, inzake aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren, met uitzondering van:
 - documenten die goederen vertegenwoordigen;
 - de in artikel 5, lid 3, genoemde rechten of effecten;
6. het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, als omschreven door de lidstaten;

[...]

7 Artikel 17 van deze richtlijn bepaalt:

„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 [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;
- b) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;
- c) de [btw], welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, en artikel 6, lid 3, verschuldigd is.

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde [btw], voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

- a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;
- b) door de belastingplichtige verrichte handelingen die overeenkomstig artikel 14, lid 1, sub i, artikel 15 en artikel 16, lid 1, punten B, C en D, en lid 2, zijn vrijgesteld;
- c) door de belastingplichtige verrichte handelingen die krachtens artikel 13, punt B, sub a en d, punten 1 tot en met 5, zijn vrijgesteld, wanneer de ontvanger buiten de Gemeenschap gevestigd is of wanneer de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een land buiten de Gemeenschap.

[...]

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 [btw], 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 of 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.

[...]"

8 Artikel 19, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

- de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief [btw], met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek op aftrek bestaat, en
- de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief [btw], met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. De lidstaten kunnen in de noemer ook het bedrag van subsidies opnemen, met uitzondering van die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub a.

Het pro rata wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond.

2. In afwijking van het bepaalde in lid 1 wordt voor de berekening van het pro rata buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot de leveringen van investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt. Tevens wordt buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot de in artikel 13, B, sub d, bedoelde handelingen, wanneer deze bijkomstige handelingen zijn, alsmede tot bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen. Indien de lidstaten gebruikmaken van de in artikel 20, lid 5, geboden mogelijkheid om geen herziening voor investeringsgoederen te eisen, mogen zij de opbrengst van de verkoop van investeringsgoederen opnemen in de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek.”

Fransse regeling

9 Artikel 271 van de Code général des impôts in de versie die van toepassing was op het tijdstip van de feiten in het hoofdgeding (algemeen belastingwetboek; hierna: „CGI”) bepaalde:

„4. Voor de volgende handelingen bestaat recht op aftrek onder dezelfde voorwaarden als indien zij aan de [btw] waren onderworpen:

[...]

b) bancaire en financiële diensten die krachtens artikel 261 C, 1°, sub a tot en met e, zijn vrijgesteld, wanneer zij worden verricht voor personen die buiten de Europese Economische Gemeenschap wonen of gevestigd zijn, of wanneer zij verband houden met de uitvoer van goederen naar andere landen dan de lidstaten van de Gemeenschap.”

10 Artikel 212 van bijlage II bij de CGI luidde:

„Belastingplichtigen die niet uitsluitend handelingen verrichten waarvoor recht op aftrek bestaat, mogen van de [btw] op goederen die duurzame activa vormen, een gedeelte aftrekken dat gelijk is aan het bedrag van deze belasting vermenigvuldigd met de verhouding tussen het jaarlijkse bedrag aan inkomsten uit handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en het jaarlijkse bedrag aan inkomsten uit alle verrichte handelingen [...]”

11 Artikel 213 van bijlage II bij de CGI bepaalde:

„Wanneer een belastingplichtige werkzaamheden uitoefent in verschillende sectoren waarop niet dezelfde [btw]-bepalingen van toepassing zijn, dient voor de toepassing van het recht op aftrek voor elk van deze sectoren een aparte boekhouding te worden gevoerd.

Wanneer in een gebouw, een cluster van gebouwen of een onderdeel van een gebouw sociale huurwoningen zijn ondergebracht waarvan de beschikbaarstelling aan zichzelf overeenkomstig de

laatste alinea van artikel 257, 7°, 1, sub c, [CGI] belastbaar is, vormt dat een sector van bedrijfsuitoefening.

Het bedrag aan aftrekbare belasting voor goederen die onder meerdere sectoren vallen, wordt bepaald aan de hand van de verhouding als bedoeld in artikel 212.”

12 Artikel 219 van bijlage II bij de CGI luidde als volgt:

„Belastingplichtigen die niet uitsluitend handelingen verrichten waarvoor recht op aftrek bestaat, mogen de [btw] die op die goederen en diensten heeft gedrukt, aftrekken binnen de volgende grenzen:

- a. wanneer die goederen en diensten uitsluitend worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, is de daarover geheven belasting aftrekbaar;
- b. wanneer zij uitsluitend worden gebruikt voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, is de daarover geheven belasting niet aftrekbaar;
- c. wanneer zij zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, is een gedeelte van de daarover geheven belasting aftrekbaar. Dat gedeelte wordt bepaald overeenkomstig de voorwaarden van de artikelen 212 tot en met 214.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 LCL is een bank met hoofdkantoor in Frankrijk en bijkantoren in lidstaten van de Europese Unie en derde landen.

14 Na een boekhoudkundige controle over de periode van 1 januari 1988 tot en met 31 december 1989 heeft de belastingdienst LCL bij twee gecorrigeerde aanslagen meegedeeld dat zij voor die periode onder meer btw diende na te betalen. Die naheffingsaanslagen zijn haar opgelegd omdat de belastingdienst van mening was dat het bedrag aan rente op de leningen die door het hoofdkantoor van LCL waren verstrekt aan buiten Frankrijk gevestigde bijkantoren, anders dan LCL in haar aangiften had gedaan, niet kon worden meegerekend in de teller en de noemer van het in artikel 212 van bijlage II bij de CGI bedoelde pro rata voor btw-aftrek.

15 Op 20 juli 1994 heeft LCL een eerste bezwaar ingediend tegen die navorderingen. Haars inziens had het betrokken rentebedrag bij de berekening van het pro rata voor btw-aftrek in aanmerking mogen worden genomen. Met een tweede bezwaar, van 31 december 1996, heeft zij verzocht om teruggaaf van de bedragen die zij naar haar mening te veel had betaald voor de bovengenoemde periode en van de sommen die zij in 1990 en 1991 had betaald voor de periode van 1 januari 1990 tot en met 31 december 1990. Daarbij stelde zij dat indien de rente die door de hoofdvestiging aan de bijkantoren in rekening wordt gebracht, niet in aanmerking kan worden genomen op grond dat de hoofdvestiging samen met de buitenlandse bijkantoren één enkele onderneming vormt, de inkomsten uit handelingen die de bijkantoren verrichten met derden, als haar inkomsten moeten worden beschouwd en bij de berekening van haar pro rata voor aftrek in aanmerking moeten worden genomen.

16 Nadat de belastingdienst haar bezwaren had afgewezen, heeft LCL beroep ingesteld bij het Tribunal administratif de Paris (bestuursrechter in eerste aanleg te Parijs). Bij vonnis van 5 oktober 2004 heeft die rechter dat beroep verworpen. Nadat ook haar tegen dat vonnis ingestelde hoger beroep was verworpen, heeft LCL cassatieberoep ingesteld bij de Conseil d'État (Franse raad van state).

17 Ter ondersteuning van haar cassatieberoep betoogt LCL dat bij de berekening van het pro rata voor aftrek van de btw op de kosten van haar hoofdkantoor de inkomsten van haar in de andere lidstaten van de Unie en derde landen gevestigde bijkantoren in aanmerking moeten worden genomen, aangezien die bijkantoren volgens het arrest van 23 maart 2006 in de zaak FCE Bank (C-210/04, Jurispr. blz. I-2803) moeten worden geacht met dat hoofdkantoor één enkele belastingplichtige te vormen, wat hun onderlinge betrekkingen betreft.

18 Zij stelt dat de Cour administrative d'appel de Paris (bestuursrechter in hoger beroep te Parijs) een uitlegging heeft gegeven die onverenigbaar is met het communautaire beginsel van neutraliteit van het gemeenschappelijk btw-stelsel, door te oordelen dat de in een lidstaat van de Unie gevestigde bijkantoren zelf btw-plichtig zijn en bij de bepaling van hun eigen pro rata rekening houden met hun eigen inkomsten, zodat die inkomsten niet nogmaals een recht op aftrek, ten gunste van het hoofdkantoor, kunnen doen ontstaan, en dat buiten de Unie gevestigde bijkantoren, die mogelijk niet btw-plichtig zijn dan wel aan andere regelingen onderworpen zijn, voor de uitoefening van het recht op aftrek „afzonderlijke sectoren van bedrijfsuitoefening” vormen.

19 In die omstandigheden heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kunnen de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19 van de Zesde richtlijn [...], gelet op de regels inzake de territoriale werkingssfeer van de [btw], aldus worden uitgelegd dat het hoofdkantoor van een in een lidstaat gevestigde vennootschap bij de berekening van het in deze bepalingen bedoelde pro rata rekening dient te houden met de inkomsten van alle in een andere lidstaat gevestigde bijkantoren, en dat omgekeerd deze bijkantoren rekening dienen te houden met alle binnen de werkingssfeer van de [btw] vallende inkomsten die door de vennootschap zijn verkregen?

2) Geldt het antwoord op de eerste vraag ook voor buiten de Europese Unie gevestigde bijkantoren, met name gelet op het in artikel 17, lid 3, sub a en c, bepaalde recht op aftrek met betrekking tot de in artikel 13, B, sub d, punten 1 tot en met 5, bedoelde bancaire en financiële handelingen die voor buiten de [Unie] gevestigde ontvangers worden verricht?

3) Kan het antwoord op de eerste twee vragen per lidstaat verschillen afhankelijk van de in artikel 17, lid 5, laatste alinea, geboden mogelijkheden, in het bijzonder met betrekking tot de vorming van verschillende sectoren van bedrijfsuitoefening?

4) Ingeval een van de eerste twee vragen bevestigend wordt beantwoord, dient de toepassing van een dergelijk pro rata dan te worden beperkt tot de berekening van de rechten op aftrek van de [btw] die heeft gedrukt op de uitgaven die de hoofdvestiging voor de buitenlandse bijkantoren heeft gedaan, en dienen voorts de in het buitenland verkregen inkomsten in aanmerking te worden genomen volgens de regels die gelden in de staat van het bijkantoor dan wel volgens die van de staat van het hoofdkantoor?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

20 Vooraf dient in herinnering te worden gebracht dat het volgens vaste rechtspraak in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking met de nationale rechterlijke instanties, de taak van het Hof is om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan oplossen. Met het oog hierop moet het Hof de hem voorgelegde vraag eventueel herformuleren (zie met name arrest FCE Bank, reeds aangehaald, punt 21).

21 In dit verband zij erop gewezen dat de verwijzende rechter met zijn eerste vraag wenst te vernemen hoe, enerzijds, het pro rata voor btw-af trek van het hoofdkantoor van een in een Frankrijk gevestigde vennootschap en, anderzijds, dat van de buiten die lidstaat gevestigde bijkantoren van die vennootschap moet worden berekend. Aangezien het hoofdgeding slechts betrekking heeft op de bepaling van het pro rata voor aftrek van het hoofdkantoor van de belastingplichtige vennootschap, is het overbodig om tot in bijzonderheden in te gaan op de berekening van de pro rata's voor aftrek die gelden voor de buiten die staat gevestigde bijkantoren van die vennootschap.

22 Bijgevolg moet de eerste vraag in die zin worden begrepen dat de verwijzende rechter daarmee in wezen wenst te vernemen of de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een vennootschap waarvan het hoofdkantoor in een lidstaat is gevestigd, de omzet van haar in andere lidstaten gevestigde bijkantoren in aanmerking mag nemen bij de berekening van haar pro rata voor aftrek van de btw.

23 Ter beantwoording van deze vraag zij eraan herinnerd dat bij de vaststelling van de draagwijdte van een bepaling van Unierecht rekening dient te worden gehouden met zowel de bewoordingen en de context als de doelstellingen van deze bepaling (zie met name arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat uit de bewoordingen van de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn als zodanig niet kan worden afgeleid dat een vennootschap die haar hoofdkantoor in een lidstaat heeft gevestigd, bij de vaststelling van haar pro rata voor btw-af trek rekening mag houden met de omzet van haar in andere lidstaten gevestigde bijkantoren.

25 Wat de context en de doelstellingen van die bepalingen betreft, zij erop gewezen dat de artikelen 17 en 19 van de Zesde richtlijn deel uitmaken van hoofdstuk XI van deze richtlijn, die de aftrekregeling betreft.

26 Het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, maakt integrerend deel uit van de btw-regeling en kan in beginsel niet worden beperkt (arresten van 6 oktober 2005, Commissie/Frankrijk, C-243/03, Jurispr. blz. I-8411, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 18 december 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Jurispr. blz. I-10409, punt 14).

27 De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten op zich in beginsel aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie arrest Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, punt 15 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn regelt meer bepaald het recht op aftrek van de btw, wanneer die btw betrekking heeft op goederen of diensten die door de 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”. In een dergelijk geval is de aftrek overeenkomstig artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn slechts mogelijk voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van eerstgenoemde belaste handelingen (arrest Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, punt 17).

29 Volgens artikel 17, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn wordt het recht op aftrek berekend aan de hand van een overeenkomstig artikel 19 van deze richtlijn vastgesteld pro rata (arrest Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, punt 18).

30 Aangezien de berekening van het pro rata voor aftrek een onderdeel van de aftrekregeling vormt, behoort de wijze waarop dat pro rata moet worden berekend, samen met die aftrekregeling tot de werkingssfeer van de btw-regeling van de staat waar een activiteit of een handeling vanuit fiscaal oogpunt moet worden geacht te zijn verricht.

31 Het staat namelijk aan de belastingautoriteiten van elke lidstaat de methode voor de berekening van het recht op aftrek vast te stellen, daar zij overeenkomstig artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn kunnen voorzien in de vaststelling van een afzonderlijk pro rata voor elke sector van bedrijfsuitoefening, of aftrek volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan voor een specifieke activiteit, of nog uitsluiting van het recht op aftrek onder bepaalde voorwaarden (zie in die zin arrest Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, punt 19).

32 De vaststelling in punt 31 van het onderhavige arrest wordt bevestigd door het feit dat de wijze van teruggaaf van de btw – in de vorm van aftrek of door terugbetaling – uitsluitend afhangt van de plaats waar de belastingplichtige is gevestigd (zie in die zin arrest van 16 juli 2009, Commissie/Italië, C-244/08, punten 25 en 33).

33 Voorts zij gepreciseerd dat het begrip „plaats van vestiging” niet alleen ziet op het hoofdkantoor van de belastingplichtige, maar ook op de vaste inrichtingen in de zin van de Zesde richtlijn die hij mogelijkwerijs in andere lidstaten heeft. Een vennootschap met hoofdkantoor in een lidstaat en een vaste inrichting in een andere lidstaat moet dan ook worden geacht in laatstbedoelde staat te zijn gevestigd voor de activiteiten die daar worden verricht, en kan geen aanspraak meer maken op teruggaaf van de aldaar betaalde btw overeenkomstig de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11) en de Dertiende richtlijn (86/560/EEG) van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (PB L 326, blz. 40). Het is de vaste inrichting die de belastingautoriteiten van die staat moet verzoeken, de btw op de aldaar gedane aankopen in mindering te mogen brengen (zie in die zin arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punten 33 en 35).

34 Aangezien het Hof heeft geoordeeld dat een vaste inrichting in de zin van de Zesde richtlijn, die in een lidstaat is gevestigd, en het hoofdkantoor, dat zich in een andere lidstaat bevindt, één en dezelfde btw-plichtige zijn (arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 38), is die belastingplichtige, behalve aan de regeling van de staat waar zijn hoofdkantoor is gevestigd, onderworpen aan de aftrekregeling van elke lidstaat waar hij een vaste inrichting heeft.

35 Aangezien de wijze van berekening van het pro rata een wezenlijk onderdeel van de aftrekregeling vormt, kan bij de berekening van het pro rata dat van toepassing is op het in een lidstaat gevestigde hoofdkantoor van een belastingplichtige, de omzet die is gerealiseerd door alle vaste inrichtingen van die belastingplichtige in andere lidstaten, niet in aanmerking worden genomen, daar dat zowel de rationele afbakening van het toepassingsgebied van de nationale btw-regelingen als de bestaansreden van dat pro rata in ernstige mate zou ondergraven.

36 Deze uitlegging van de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn strookt ook met het doel van die bepalingen.

37 Zoals de advocaat-generaal in de punten 67 tot en met 69 van zijn conclusie heeft uiteengezet, is met betrekking tot het beginsel van btw-neutraliteit, waaraan de aftrekregeling uitvoering moet geven, namelijk niet aangetoond dat het feit dat een belastingplichtige bij de berekening van het pro rata voor aftrek van zijn in een bepaalde lidstaat gevestigd hoofdkantoor, de omzet van zijn in andere lidstaten gevestigde vaste inrichtingen in aanmerking mag nemen, in alle gevallen een betere inachtneming van dat beginsel kan garanderen dan een regeling waarbij een belastingplichtige in elke lidstaat waar hij een vaste inrichting in de zin van de Zesde richtlijn heeft, een afzonderlijk pro rata voor aftrek moet berekenen.

38 Voorts heeft een dergelijke wijze van berekening van het pro rata voor aftrek van het hoofdkantoor van een belastingplichtige, zoals het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland terecht heeft betoogd, tot gevolg dat het gedeelte van de btw dat door dat hoofdkantoor in mindering kan worden gebracht, stijgt voor alle aankopen die die belastingplichtige heeft gedaan in de lidstaat waar zijn hoofdkantoor is gevestigd, hoewel een deel van die aankopen geen enkel verband houdt met de activiteiten van de buiten die staat gevestigde vaste inrichtingen. Daardoor wordt de betekenis van het toepasselijke pro rata voor aftrek vertekend.

39 Ten slotte kan een dergelijke wijze van berekening van het pro rata voor aftrek afbreuk doen

aan de nuttige werking van de artikelen 5, lid 7, sub a, en 6, lid 3, van de Zesde richtlijn, die de lidstaten een zekere beoordelingsbevoegdheid verlenen en tegelijk de gevolgen van hun keuzes op het gebied van fiscaal beleid afzwakken.

40 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een vennootschap waarvan het hoofdkantoor in een lidstaat is gevestigd, bij de berekening van haar pro rata voor aftrek van de btw niet de omzet van haar in andere lidstaten gevestigde bijkantoren in aanmerking mag nemen.

Tweede vraag

41 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, gelet op artikel 17, lid 3, sub a en c, van de Zesde richtlijn, een vennootschap waarvan het hoofdkantoor in een lidstaat is gevestigd, bij de berekening van haar pro rata voor btw-aftrek de omzet van haar in derde landen gevestigde bijkantoren in aanmerking mag nemen.

42 Dienaangaande zij in herinnering geroepen dat de aftrekregeling, zoals uit de punten 30 tot en met 33 van het onderhavige arrest blijkt, is gebaseerd op het beginsel van territorialiteit van de toepasselijke nationale bepalingen en dat wanneer een belastingplichtige een vaste inrichting heeft in een andere staat dan die waarin zijn hoofdkantoor is gevestigd, de economische activiteiten die hij in die staat verricht, voor de toepassing van de Zesde richtlijn worden geacht vanuit die vaste inrichting te worden verricht.

43 Vastgesteld zij dat noch de considerans van de Zesde richtlijn, noch de bepalingen van die richtlijn aanwijzingen bevatten voor de conclusie dat het feit dat een belastingplichtige een vaste inrichting heeft buiten de Unie, van invloed kan zijn op de aftrekregeling die op die belastingplichtige van toepassing is in de lidstaat waar zich zijn hoofdvestiging bevindt.

44 Zoals de advocaat-generaal in punt 81 van zijn conclusie heeft aangegeven, volgt daaruit dat in een situatie als die in het hoofdgeding niet met succes kan worden gesteld dat diensten die door buiten de Unie gevestigde vaste inrichtingen voor eveneens in derde landen gevestigde afnemers worden verricht, moeten worden geacht door het hoofdkantoor zelf te zijn verricht.

45 Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door het argument dat een vennootschap met hoofdkantoor in een lidstaat en een bijkantoor in een derde land vanuit btw-oogpunt op dezelfde wijze moet worden behandeld als een vennootschap die eveneens in een lidstaat is gevestigd, dezelfde diensten verricht zonder daarbij van een dergelijk bijkantoor gebruik te maken, of daartoe een dochteronderneming in dat derde land heeft. Deze verschillende keuzes weerspiegelen immers duidelijk verschillende situaties, zodat zij fiscaal gezien niet op gelijke wijze kunnen worden behandeld.

46 Bovendien is een belastingplichtige in de regel vrij om die organisatorische structuren en die voorwaarden van een transactie te kiezen welke hem het meest geschikt lijken om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verminderen (arrest van 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Jurispr. blz. I-13805, punt 53).

47 Aldus kan een ondernemer zich bij zijn keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen laten leiden door een aantal factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het objectieve btw-stelsel (zie arrest van 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 33).

48 Voorts blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat een belastingplichtige die kan kiezen tussen verschillende handelingen, het recht heeft om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft (zie met name arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 73, en arrest RBS Deutschland Holdings, reeds aangehaald, punt 54).

49 Bijgevolg moet op de tweede vraag worden geantwoord dat de artikelen 17, lid 3, sub a en c, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een vennootschap waarvan het hoofdkantoor in een lidstaat is gevestigd, bij de berekening van haar pro rata voor btw-af trek niet de omzet van haar in derde landen gevestigde bijkantoren in aanmerking mag nemen.

Derde vraag

50 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het een lidstaat toestaat te voorzien in een regel voor de berekening van het pro rata voor aftrek per sector van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige vennootschap, op grond waarvan die vennootschap de omzet van een in een andere lidstaat of een derde land gevestigd bijkantoor in aanmerking mag nemen.

51 Ter beantwoording van deze vraag zij in herinnering gebracht dat uit artikel 17, lid 5, juncto artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn blijkt dat laatstgenoemde bepaling alleen verwijst naar het pro rata voor de toepassing van de aftrek waarin artikel 17, lid 5, eerste alinea, van deze richtlijn voorziet, en dus slechts een nadere regel vastlegt voor de berekening van het in eerstgenoemde bepaling bedoelde pro rata alsmede, bij uitbreiding, voor de aftrek krachtens artikel 17, lid 5, derde alinea, sub d, van deze richtlijn (zie in die zin arrest Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, punt 22, en arrest van 8 november 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, punt 21).

52 Het Hof heeft voorts geoordeeld dat het bij gebreke van aanwijzingen in de Zesde richtlijn de taak van de lidstaten is om met eerbiediging van het recht van de Unie en de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, methoden en criteria voor de berekening van het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting vast te stellen. De lidstaten moeten deze bevoegdheid uitoefenen met inachtneming van het doel en de systematiek van deze richtlijn (zie met name arrest BLC Baumarkt, reeds aangehaald, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Vastgesteld zij echter dat de uitdrukking „sectoren van bedrijfsuitoefening” in artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn niet aldus kan worden uitgelegd dat zij betrekking heeft op geografische gebieden.

54 Blijkens artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn ziet het begrip „activiteiten” binnen het kader van die richtlijn namelijk op de verschillende soorten economische activiteiten, zoals de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter.

55 Daaruit volgt dat een lidstaat een op zijn grondgebied gevestigde belastingplichtige niet op grond van artikel 17, lid 5, derde alinea, kan toestaan om bij de berekening van het pro rata voor aftrek voor een sector van zijn economische activiteit, de omzet van een buiten die staat gevestigde vaste inrichting in aanmerking te nemen.

56 Bijgevolg moet op de derde vraag worden geantwoord dat artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het een lidstaat niet toestaat te voorzien in een

regel voor de berekening van het pro rata voor aftrek per sector van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige vennootschap op grond waarvan die vennootschap de omzet van een in een andere lidstaat of een derde land gevestigd bijkantoor in aanmerking mag nemen.

Vierde vraag

57 Gezien het antwoord op de eerste twee vragen hoeft de vierde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

58 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

- 1) **De artikelen 17, leden 2 en 5, en 19, lid 1, 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, moeten aldus worden uitgelegd dat een vennootschap waarvan het hoofdkantoor in een lidstaat is gevestigd, bij de berekening van haar pro rata voor aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde niet de omzet van haar in andere lidstaten gevestigde bijkantoren in aanmerking mag nemen.**
- 2) **De artikelen 17, lid 3, sub a en c, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) moeten aldus worden uitgelegd dat een vennootschap waarvan het hoofdkantoor in een lidstaat is gevestigd, bij de berekening van haar pro rata voor aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde niet de omzet van haar in derde landen gevestigde bijkantoren in aanmerking mag nemen.**
- 3) **Artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat het een lidstaat niet toestaat te voorzien in een regel voor de berekening van het pro rata voor aftrek per sector van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige vennootschap, op grond waarvan die vennootschap de omzet van een in een andere lidstaat of een derde land gevestigd bijkantoor in aanmerking mag nemen.**

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.