

## **Downloaded via the EU tax law app / web**

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

6 september 2012 (\*)

„Btw – Zesde richtlijn – Artikelen 17, lid 2, en 19 – Aftrek – Belasting die verschuldigd of voldaan is voor door holdingvennootschap verworven diensten – Diensten die rechtstreeks, onmiddellijk en ondubbelzinnig verband houden met belaste handelingen in later stadium”

In zaak C-496/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Tribunal Central Administrativo Sul (Portugal) bij beslissing van 20 september 2011, ingekomen bij het Hof op 26 september 2011, in de procedure

### **Portugal Telecom SGPS SA**

tegen

**Fazenda Pública,**

in tegenwoordigheid van:

**Ministério Público,**

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: U. Lõhmus, kamerpresident, A. Ó Caoimh, en C. G. Fernlund (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Portugal Telecom SGPS SA, vertegenwoordigd door A. Gonçalves Ferreira, advogado,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en P. Guerra e Andrade 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 Portugal Telecom SGPS SA (hierna: „Portugal Telecom”) en Fazenda Pública over de methode voor vaststelling van het bedrag dat aftrekbaar is van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die Portugal Telecom verschuldigd was.

## **Toepasselijke bepalingen**

### *Unieregeling*

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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;
2. de invoer van goederen.”

4 Artikel 4 van de Zesde richtlijn luidt:

„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 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 In artikel 11 van de Zesde richtlijn wordt de maatstaf van heffing bepaald als volgt:

„A. *In het binnenland*

1. De maatstaf van heffing is:

- a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

[...]”

6 Artikel 17 van de Zesde richtlijn bevat de regels inzake het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek:

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

[...]

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de [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 en diensten of van een deel daarvan;

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

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

[...]"

7 In artikel 19 van de Zesde richtlijn, waarin de regels worden vastgesteld die van toepassing zijn op de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek, is het volgende bepaald:

„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 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.

[...]

3. Het voorlopige pro rata voor een bepaald jaar is gelijk aan het pro rata dat op grond van de handelingen van het voorgaande jaar werd berekend. Indien een dergelijke basis ontbreekt of niet relevant is, wordt het pro rata door de belastingplichtige onder toezicht van de belastingdiensten aan de hand van zijn eigen prognoses voorlopig geraamd. De lidstaten kunnen evenwel hun huidige regelingen handhaven.

De aftrek die op grond van het voorlopige pro rata heeft plaatsgevonden wordt herzien nadat voor elk jaar in het daarop volgende jaar het definitieve pro rata is vastgesteld.”

#### *Portugese regeling*

Wetboek betreffende de belasting over de toegevoegde waarde

8 Artikel 1 van de Código do imposto sobre o valor acrescentado (btw-wetboek; hierna: „CIVA”) bepaalt de maatstaf van heffing voor de btw. In de artikelen 3 en 6 zijn gevallen opgesomd waarin geen btw wordt geheven.

9 Artikel 9 CIVA bepaalt dat van btw zijn vrijgesteld, onder meer:

„[...]

28. de volgende financiële en bankverrichtingen:

[...]

f) handelingen en diensten, bemiddeling daaronder begrepen, uitgezonderd bewaring, administratie en beheer, inzake aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren, met uitzondering van effecten die goederen vertegenwoordigen;

[...]”

10 Artikel 23 CIVA, zoals van toepassing in het betrokken belastingjaar (2000), bepaalde:

„1. Wanneer de belastingplichtige bij de uitoefening van zijn werkzaamheden goederen levert of diensten verricht waarvoor gedeeltelijk geen recht op aftrek bestaat, is de belasting over de aankopen slechts aftrekbaar voor het percentage dat correspondeert met de jaaromzet van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

2. Niettegenstaande het vorige lid kan de belastingplichtige de aftrek doorvoeren naargelang van de werkelijke bestemming van alle gebruikte goederen en diensten, of van een deel daarvan, op voorwaarde dat hij het directoraat-generaal directe en indirecte belastingen hiervan vooraf in kennis stelt, onverminderd de mogelijkheid voor dit laatste om hem bijzondere voorwaarden op te leggen of deze procedure te beëindigen wanneer aanzienlijke verstoringen bij de belastingheffing worden vastgesteld.

3. De belastingdienst kan de belastingplichtige verplichten overeenkomstig het vorige lid te handelen:

a) indien hij onderscheiden economische activiteiten verricht;

b) indien de toepassing van de in lid 1 bedoelde procedure aanzienlijke verstoringen bij de belastingheffing meebrengt.

4. Het in lid 1 bedoelde aftrekpercentage is de uitkomst van een breuk waarvan de teller bestaat uit de jaarlijkse omzet, exclusief belasting, uit goederen en diensten waarvoor overeenkomstig de artikelen 19 en 20, lid 1, recht op aftrek bestaat, en de noemer bestaat uit de jaarlijkse omzet, exclusief belasting, uit alle door de belastingplichtige verrichte handelingen, met inbegrip van de vrijgestelde handelingen en de handelingen die anderszins niet aan belastingheffing zijn onderworpen, in het bijzonder de niet aan belastingheffing onderhevige subsidies, met uitzondering van investeringsubsidies.

5. Voor de in het vorige lid bedoelde berekening worden de leveringen van onroerende activa die in het kader van de activiteit van de onderneming zijn gebruikt, en de handelingen ter zake van onroerend goed of financiële handelingen die in verhouding tot de door de belastingplichtige uitgeoefende activiteit een bijkomstig karakter hebben, niet meegeteld.

6. Het pro rata voor de toepassing van de aftrek dat voorlopig is berekend op basis van de handelingen van het voorgaande jaar, wordt herzien overeenkomstig de waarden voor het jaar waarop het betrekking heeft, hetgeen leidt tot een overeenkomstige herziening van de gedane aftrek, die moet blijken in de aangifte van het laatste belastbare tijdvak van het betrokken jaar.

7. Belastingplichtigen die hun werkzaamheid opstarten of aanzienlijk wijzigen, kunnen de aftrek toepassen volgens een voorlopig berekend pro rata, dat moet worden opgegeven in de in de artikelen 30 en 31 bedoelde aangiften.

8. Voor de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek wordt de uitkomst van de breuk op het hogere honderdste afgerond.

9. Voor de toepassing van dit artikel kan de minister van Financiën en Sociaal-economische Planning voor bepaalde werkzaamheden handelingen die recht op aftrek doen ontstaan of handelingen die geen recht op aftrek doen ontstaan, als onbestaande beschouwen voor zover zij een onbeduidend deel van de totale omzet vormen en de procedure van de leden 2 en 3 in de praktijk onbruikbaar is.”

#### Nationale regeling betreffende holdingvennootschappen

11 Sociedades gestoras de participações sociais (hierna: „SGPS”) zijn holdingvennootschappen en de Portugese regeling betreffende deze vennootschappen is vervat in wetsdecreet nr. 495/88 van 30 december 1998 (*Diário da República* I, serie A, nr. 301, van 30 december 1988), zoals gewijzigd bij wetsdecreet nr. 318/94 van 24 december 1994 (*Diário da República* I, serie A, nr. 296, van 24 december 1994; hierna: „wetsdecreet nr. 495/88”).

12 Artikel 1 van wetsdecreet nr. 495/88 bepaalt:

„1. [...] hebben SGPS uitsluitend tot doel het beheer van deelnemingen in andere vennootschappen, als indirecte vorm van uitoefening van economische activiteiten.

2. Voor de toepassing van het onderhavige wetsdecreet wordt de deelneming in een vennootschap beschouwd als een indirecte vorm van uitoefening van economische activiteiten wanneer zij niet occasioneel is en ten minste 10 % van het vennootschappelijk kapitaal vertegenwoordigt, met stemrecht, hetzij rechtstreeks, hetzij via deelbewijzen in andere vennootschappen waarin de SGPS een dominante rol vervult.

[...]"

13 Overeenkomstig artikel 4, lid 1, van wetsdecreet nr. 495/88 mogen de SGPS technische beheers- en managementdiensten verrichten ten behoeve van alle of bepaalde vennootschappen waarin zij een stemgerechtigde deelneming van ten minste 10 % van het kapitaal bezitten of, bij wijze van uitzondering, ten behoeve van vennootschappen waarin zij een stemgerechtigde deelneming van minder dan 10 % bezitten of waarmee zij een „ondergeschiktheidscontract” hebben gesloten.

14 Artikel 4, lid 2, van wetsdecreet nr. 495/88 bepaalt dat de dienstverrichtingen in een schriftelijke overeenkomst worden vastgelegd, waarin de overeenkomstige vergoeding wordt bepaald, die niet meer mag bedragen dan de marktwaarde.

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

15 Portugal Telecom is een SGPS en verstrekt technische beheers- en managementdiensten voor vennootschappen waarin zij een deelneming aanhoudt.

16 Met het oog op deze handelingen heeft Portugal Telecom onder de btw-regeling een aantal diensten bij consultants betrokken. Deze diensten heeft zij aan haar dochterondernemingen in rekening gebracht tegen dezelfde prijs als de prijs waartegen zij de diensten had verkregen, vermeerderd met btw.

17 In belastingjaar 2000 heeft Portugal Telecom het volledige bedrag aan voldane btw afgetrokken van de in rekening gebrachte btw op grond van de belaste handelingen, te weten de technische beheers- en managementdiensten, objectief gezien werden verricht met gebruikmaking van de overeenkomstige ontvangen diensten.

18 Naar aanleiding van een controle heeft de belastingdienst geoordeeld dat Portugal Telecom de btw over de diensten die zij in een eerder stadium had ontvangen, niet volledig in aftrek kon brengen, maar gebruik moest maken van de pro rata-aftrek. Bijgevolg heeft de belastingdienst aan Portugal Telecom een aanslag betekend, waarin het percentage van de aftrekbare voorbelasting op ongeveer 25 % was vastgesteld.

19 Portugal Telecom heeft tegen deze aanslag beroep ingesteld bij het Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa. Deze rechterlijke instantie heeft het beroep op de voornaamste punten verworpen in wezen op grond dat de voornaamste doelstelling van een SGPS erin bestaat vrijgestelde handelingen te verrichten. In zoverre naast deze handelingen bijkomstig technische beheers- en managementdiensten kunnen worden verricht ten behoeve van een aantal vennootschappen waarin een SGPS een deelneming aanhoudt en deze diensten aan de btw zijn onderworpen, heeft deze rechterlijke instantie geoordeeld dat de technische beheers- en managementdiensten onlosmakelijk verbonden zijn met het beheer van participaties. Bijgevolg moet volgens deze rechterlijke instantie het bedrag aan aftrekbare btw worden bepaald volgens de pro rata-methode.

20 Portugal Telecom heeft de beslissing in eerste aanleg aangevochten bij het Tribunal Central Administrativo Sul. Ter onderbouwing van haar hoger beroep heeft deze vennootschap aangevoerd dat de rechtsoverwegingen van de beslissing in eerste aanleg in strijd waren met zowel het nationale btw-recht als artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

21 Aangezien de belastbare handelingen die Portugal Telecom heeft verricht in verband met haar participaties, volgens haar een rechtstreeks en onmiddellijk verband vertonen met de

diensten die zij heeft ontvangen met oog op deze handelingen, meent deze vennootschap dat zij het volledige bedrag aan voorbelasting over deze ontvangen diensten kan aftrekken volgens de methode van het werkelijke gebruik.

22 Daarop heeft het Tribunal Central Administrativo Sul de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Verzet de juiste uitlegging van artikel 17, lid 2, van de Zesde [richtlijn] zich ertegen dat de Portugese belastingdienst verzoekster – een holdingvennootschap – ertoe verplicht, de pro rata-aftrek toe te passen voor het totale bedrag aan over haar inputs betaalde btw, op grond van het feit dat haar voornaamste maatschappelijke doel bestaat in het beheer van participaties in andere vennootschappen, ook al vertonen deze inputs (ontvangen diensten) een direct, onmiddellijk en ondubbelzinnig verband met belaste handelingen – dienstverrichtingen – die zij in een later stadium verricht in het kader van een wettelijk toegestane nevenactiviteit bestaande in de verrichting van technische beheers- en managementdiensten?

2) Kan een holdingvennootschap die voor de verwerving van goederen en diensten btw-plichtig is en de btw vervolgens opnieuw integraal aanrekent aan en invordert van haar participatievennootschappen, de volledige over deze verwervingen betaalde bronbelasting door toepassing van de methode van het werkelijke gebruik van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn aftrekken wanneer deze verwervingen een nevenactiviteit bestaande in de verrichting van technische beheers- en managementdiensten uitmaken ten aanzien van haar hoofdactiviteit bestaande in het beheer van participaties in vennootschappen?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

#### *Ontvankelijkheid*

23 De Portugese regering stelt primair dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk is.

24 De verwijzende rechter heeft immers niet nauwkeurig bepaald welke nationale rechtsnorm in het hoofdgeding ter discussie staat. Hij heeft alleen gewag gemaakt van de artikelen 20 en 23 CIVA, terwijl artikel 20 CIVA meermaals is gewijzigd en artikel 23 CIVA een groot aantal kwesties betreffende de btw-aftrek regelt. Bovendien bevat de verwijzingsbeslissing geen nauwkeurige aanwijzingen over de nationale regeling inzake holdingvennootschappen.

25 Hoewel het Hof in het kader van de gerechtelijke samenwerking waarin artikel 267 VWEU voorziet, op grond van de gegevens van het dossier de nationale rechter de gegevens met betrekking tot de uitlegging van het Unierecht kan verschaffen die voor hem van nut kunnen zijn bij de beoordeling van het effect van de bepalingen van het Unierecht, bevat de verwijzingsbeslissing geen enkele nauwkeurige, zij het summiere, toelichting bij de bepalingen van Portugees recht die in het hoofdgeding aan de orde zijn.

26 Bijgevolg stellen de in de verwijzingsbeslissing vastgestelde hiaten het Hof niet in staat, aldus de Portugese regering, om een bruikbaar antwoord te geven.

27 De gegevens die in het kader van een verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof moeten worden verstrekt, dienen om het Hof in staat te stellen een bruikbaar antwoord te geven aan de verwijzende rechter. Daartoe dient de nationale rechter een omschrijving te geven van het feitelijke en juridische kader waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst, of althans de feiten uiteen te zetten waarop deze vragen zijn gebaseerd (zie in die zin arresten van 31 maart 2011, Schröder, C-450/09, Jurispr. blz. I-2497, punt 18, en 16 februari 2012, Varzim Sol, C-25/11,

punt 30).

28 In casu wordt in de verwijzingsbeslissing met betrekking tot de aftrek van de voorbelasting die verzoekster in het hoofdgeding heeft voldaan, uiteengezet dat de belastingdienst de pro rata-methode van artikel 23, lid 1, CIVA heeft opgelegd, hoewel verzoekster stelt dat zij het recht heeft de methode van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn te gebruiken.

29 Deze gegevens zijn, gelet op de rechtspraak waarnaar is verwezen in punt 27 van het onderhavige arrest, toereikend. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is derhalve ontvankelijk.

### *Ten gronde*

30 Met zijn prejudiciële vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, leden 2 en 5, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat een holdingvennootschap als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die bijkomstig bij haar hoofdactiviteit bestaande in het bezit van het geheel of een deel van het maatschappelijk kapitaal van dochterondernemingen, goederen en diensten verwerft die zij vervolgens aan deze vennootschappen in rekening brengt, het bedrag aan betaalde bronbelasting kan aftrekken volgens de methode van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn dan wel door de nationale belastingdienst ertoe kan worden verplicht gebruik te maken van een van de in artikel 17, lid 5, van deze richtlijn voorziene methoden.

31 In de eerste plaats is het vaste rechtspraak van het Hof dat een holdingvennootschap wier enig doel is de deelneming in andere ondernemingen zonder dat deze vennootschap zich direct of indirect mengt in het beheer van die ondernemingen, onverminderd de rechten van deze holdingvennootschap als aandeelhouder of vennoot, niet de hoedanigheid van btw-plichtige in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn heeft en geen recht op aftrek heeft volgens artikel 17 van de Zesde richtlijn (zie arresten van 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Jurispr. blz. I-3111, punt 17; 14 november 2000, Floridienne en Berginvest, C-142/99, Jurispr. blz. I-9567, punt 17, en 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00, Jurispr. blz. I-6663, punt 18).

32 De enkele aankoop en het enkele bezit van aandelen vormen op zich geen economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn, die aan de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige verleent. De financiële deelneming in andere ondernemingen als zodanig is immers niet aan te merken als de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omdat het eventuele dividend, de opbrengst van deze deelneming, voortspuit uit de loutere eigendom van het goed (zie arresten van 22 juni 1993, Sofitam, C-333/91, Jurispr. blz. I-3513, punt 12, en 6 februari 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Jurispr. blz. I-745, punt 15, en arrest Cibo Participations, reeds aangehaald, punt 19).

33 Dit ligt anders wanneer de deelneming gepaard gaat met een directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen, onverminderd de rechten die de houder van de deelneming als aandeelhouder of vennoot heeft (zie reeds aangehaalde arresten Polysar Investments Netherlands, punt 14; Floridienne en Berginvest, punt 18, en Cibo Participations, punt 20, en arrest van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, Jurispr. blz. I-10413, punt 30).

34 De inmenging van een holdingvennootschap in het beheer van de vennootschappen waarin zij deelnemingen heeft genomen, vormt een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, voor zover zij gepaard gaat met handelingen die op grond van artikel 2 van deze richtlijn aan btw zijn onderworpen, zoals het verrichten van administratieve, financiële, commerciële en technische diensten door de holding ten behoeve van haar



dochterondernemingen (arrest *Cibo Participations*, reeds aangehaald, punt 22).

35 In de tweede plaats zij eraan herinnerd dat het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van Zesde richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie met name arresten van 6 juli 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18; 21 maart 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43; 13 maart 2008, *Securenta*, C-437/06, Jurispr. blz. I-1597, punt 24, en 4 juni 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Jurispr. blz. I-4629, punt 70). Elke beperking van het recht op aftrek heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle lidstaten op dezelfde wijze worden toegepast. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen die de Zesde richtlijn uitdrukkelijk vermeldt (arrest van 11 juli 1991, *Lennartz*, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 27, en arrest *BP Soupergaz*, reeds aangehaald, punt 18).

36 De btw is enkel aftrekbaar als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in de eerdere stadia verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat. Bijgevolg vooronderstelt het recht op aftrek van de btw die op het betrekken van goederen of diensten drukt, dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat (zie arrest *Cibo Participations*, reeds aangehaald, punt 31; arresten van 26 mei 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Jurispr. blz. I-4357, punt 35, en 8 februari 2007, *Investrand*, C-435/05, Jurispr. blz. I-1315, punt 23, en reeds aangehaalde arresten *Securenta*, punt 27, en *SKF*, punt 57).

37 De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium 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 *Kretztechnik*, punt 36; *Investrand*, punt 24, en *SKF*, punt 58).

38 Met betrekking tot de regeling inzake het recht op aftrek is voor het in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn bedoelde recht op aftrek vereist dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de verworven goederen of diensten en de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat. In dit verband is het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt, niet relevant (zie arresten van 8 juni 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 20, en 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 25, en arrest *Cibo Participations*, reeds aangehaald, punt 28).

39 Bovendien heeft het Hof geoordeeld dat artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn het recht op aftrek van btw regelt wanneer deze betrekking heeft op goederen en diensten in een eerder stadium die door de belastingplichtige worden gebruikt „zowel voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat”, waarbij het recht op aftrek wordt beperkt tot het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen. Uit deze bepaling vloeit voort dat een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, enkel het gedeelte van de btw kan aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen (arrest *Cibo Participations*, reeds aangehaald, punten 28 en 34).

40 Uit deze rechtspraak volgt dat de aftrekregeling van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn enkel doelt op de gevallen waarin de goederen en diensten door een belastingplichtige worden gebruikt zowel voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, dat wil zeggen goederen en diensten voor gemengd gebruik, en voorts dat de lidstaten enkel voor deze goederen en diensten een van de aftrekmethode van artikel 17, lid 5, derde alinea, mogen gebruiken.

41 Goederen en diensten die door de belastingplichtige uitsluitend worden gebruikt voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, vallen daarentegen niet binnen de werkingssfeer van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, doch – wat de aftrekregeling betreft – onder artikel 17, lid 2, van deze richtlijn.

42 Ten slotte heeft het Hof geoordeeld dat de regels van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn zien op de voorbelasting die drukt op kosten die uitsluitend verband houden met economische handelingen en dat de vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten behoort, die bij de uitoefening van deze bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de systematiek van deze richtlijn en daarbij een berekeningsmethode moeten bepalen die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten (arrest *Securenta*, reeds aangehaald, punten 33 en 39).

43 Portugal Telecom stelt dat de nationale belastingdienst van oordeel is dat de technische beheers- en managementdiensten, doordat zij bijkomstig zijn bij de hoofdactiviteit, onlosmakelijk verbonden zijn met het beheer van deelnemingen. Bijgevolg worden de diensten die een SGPS verwerft en aan haar dochterondernemingen verstrekt, voor de toepassing van het recht op aftrek beschouwd als gemengde handelingen en legt deze dienst de pro rata-aftrekmethode op.

44 Ingeval het standpunt van de belastingdienst is zoals omschreven in het vorige punt, hetgeen de verwijzingsrechter moet nagaan, dient eraan te worden herinnerd dat de aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te bevrijden van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve de volstrekte neutraliteit van de fiscale druk op het geheel van zijn economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, voor zover die activiteiten in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen (zie reeds aangehaalde arresten, *Midland Bank*, punt 19; *Abbey National*, punt 24; *Cibo Participations*, punt 27; *Kretztechnik*, punt 34, en *Investrand*, punt 22).

45 Wanneer moet worden aangenomen dat de in een eerder stadium verworven diensten in hun geheel rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met economische handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat, heeft de btw-plichtige op grond van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn recht op aftrek van het volledige bedrag aan btw die rust op de verwerving in

een eerder stadium van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten. Dit recht op aftrek kan niet worden beperkt louter op grond dat de belaste handelingen volgens de nationale regeling wegens het maatschappelijke doel of de algemene activiteit van deze vennootschappen aan te merken zijn als bijkomstig bij hun hoofdactiviteit.

46 Wanneer deze diensten worden gebruikt zowel voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, is aftrek slechts toelaatbaar voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen en mogen de lidstaten een van de in artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn opgesomde methoden voor vaststelling van het recht van aftrek toepassen.

47 Ten slotte, wanneer de diensten worden gebruikt voor zowel economische activiteiten als voor andere dan economische activiteiten, is artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn niet van toepassing en worden de methoden voor aftrek en verdeling bepaald door de lidstaten overeenkomstig hetgeen in punt 42 van het onderhavige arrest is uiteengezet.

48 Het is de taak van de verwijzende rechter om uit te maken of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten in hun geheel rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de economische handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat dan wel of deze diensten door de belastingplichtige worden gebruikt voor zowel economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat of nog of deze diensten door de belastingplichtige worden gebruikt voor zowel economische handelingen als voor andere dan economische handelingen.

49 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 17, leden 2 en 5, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat een holdingvennootschap als die in het hoofdgeding die bijkomstig bij haar hoofdactiviteit bestaande in het beheer van deelnemingen in vennootschappen waarin zij geheel of ten dele het maatschappelijk kapitaal in handen heeft, goederen en diensten verwerft die zij vervolgens aan deze vennootschappen in rekening brengt, het bedrag aan voorbelasting kan aftrekken op voorwaarde dat de in een eerder stadium verworven diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met economische handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Wanneer deze goederen en diensten door de holdingvennootschap worden gebruikt zowel voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, is aftrek slechts toelaatbaar voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen en mag de nationale belastingdienst een van de in artikel 17, lid 5, opgesomde methoden voor vaststelling van het recht op aftrek toepassen. Wanneer deze goederen en diensten zowel voor economische activiteiten als voor andere dan economische activiteiten worden gebruikt, is artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn niet van toepassing en worden de methoden voor aftrek en verdeling bepaald door de lidstaten, die bij de uitoefening van deze bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de systematiek van de Zesde richtlijn en daarbij een berekeningsmethode moeten bepalen die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten.

## **Kosten**

50 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 (Zesde kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 17, leden 2 en 5, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting –**

**Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat een holdingvennootschap als die in het hoofdgeding die bijkomstig bij haar hoofdactiviteit bestaande in het beheer van deelnemingen in vennootschappen waarin zij geheel of ten dele het maatschappelijk kapitaal in handen heeft, goederen en diensten verwerft die zij vervolgens aan deze vennootschappen in rekening brengt, het bedrag aan voorbelasting kan aftrekken op voorwaarde dat de in een eerder stadium verworven diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met economische handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Wanneer deze goederen en diensten door de holdingvennootschap worden gebruikt zowel voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, is aftrek slechts toelaatbaar voor het gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen en mag de nationale belastingdienst een van de in dat artikel 17, lid 5, opgesomde methoden voor vaststelling van het recht op aftrek toepassen. Wanneer deze goederen en diensten zowel voor economische activiteiten als voor andere dan economische activiteiten worden gebruikt, is artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn (77/388) niet van toepassing en worden de methoden voor aftrek en verdeling bepaald door de lidstaten, die bij de uitoefening van deze bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de systematiek van de Zesde richtlijn (77/388) en daarbij een berekeningsmethode moeten bepalen die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Portugees.