

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

18 juli 2013 (*)

„Belasting over de toegevoegde waarde – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikelen 17 en 13, B, sub d, punt 6 – Vrijstellingen – Aftrek van voorbelasting – Pensioenfonds – Begrip „beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen”

In zaak C-26/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Gerechtshof te Leeuwarden (Nederland) bij beslissing van 3 januari 2012, ingekomen bij het Hof op 18 januari 2012, in de procedure

fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

tegen

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, kamerpresident, J. Malenovský, U. Löhmus, M. Safjan (rapporteur) en A. Prechal, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 6 februari 2013,

gelet op de opmerkingen van:

- fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, vertegenwoordigd door E. M. van Kasteren, O. L. Mobach en C. Evers, belastingadviseurs,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door B. Koopman en C. Wissels als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door H. Walker, O. Thomas en L. Christie als gemachtigden, bijgestaan door R. Hill, barrister,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en W. Roels als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 18 april 2013,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 13, B, sub d, punt 6, en 17 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 fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (hierna: „PPG”) en de Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (hierna: „Inspecteur”) over een naheffingsaanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor het tijdvak van 1 januari 2001 tot en met 31 december 2002.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 Artikel 4, leden 1 en 2, 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 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.”

4 Artikel 6, lid 4, van deze richtlijn bepaalt:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht.”

5 Ingevolge artikel 11, A, lid 1, sub a, van deze richtlijn is de maatstaf van heffing voor goederenleveringen alles wat de leverancier voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde.

6 In artikel 13, B, van de Zesde richtlijn wordt bepaald:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende 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:

a) handelingen ter zake van verzekering en herverzekering met inbegrip van daarmee samenhangende diensten, verricht door assurantiemakelaars en verzekeringsagenten;

[...]

d) de volgende handelingen:

[...]

6. het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, als omschreven door de lidstaten;

[...]"

7 Artikel 17 van de Zesde 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 belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

b) [...]

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 belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

[...]"

Nederlands recht

8 Artikel 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: „wet”) bepaalt:

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

9 Artikel 11 van de wet luidt als volgt:

„1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

[...]

i) de volgende [...] diensten:

[...]

3. het beheer van door beleggingsfondsen en beleggingsmaatschappijen ter collectieve belegging bijeengebrachte vermogens;

[...]"

10 Artikel 15 van de wet bepaalt:

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

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

[...]

c) de belasting welke in het tijdvak van aangifte is verschuldigd geworden:

[...]

ter zake van aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten;

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 In overeenstemming met een wettelijke verplichting heeft PPG voor de werknemers van haar ondernemingen pensioenregelingen ondergebracht in Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (hierna: „pensioenfonds”). Overeenkomstig de Nederlandse wet is dit pensioenfonds juridisch en fiscaal afgescheiden van PPG. De premies voor de pensioenregelingen worden volledig betaald door PPG en niet door de werknemers.

12 Zoals PPG en de Nederlandse regering ter terechtzitting hebben bevestigd, konden werkgevers ten tijde van de feiten naar Nederlands recht zelf een dergelijk fonds opzetten of ervoor kiezen hun verplichtingen uit te besteden aan een verzekeringsmaatschappij, waaraan zij de premies zouden betalen en die de verantwoordelijkheid voor het uitkeren van de pensioenen aan gepensioneerde personeelsleden op zich zou nemen. Het was echter niet mogelijk de pensioenvoorziening in eigen beheer te houden.

13 Een dochteronderneming van PPG, PPG Industries Fiber Glass BV, heeft met in Nederland gevestigde dienstverleners overeenkomsten afgesloten inzake de administratie van de pensioenen en het vermogensbeheer van het pensioenfonds. De met de overeenkomsten gemoeide kosten zijn betaald door die dochteronderneming en niet doorberekend aan het pensioenfonds. PPG heeft de btw die in de jaren 2001 en 2002 ter zake van deze kosten in rekening is gebracht, te weten 139 304,23 EUR, als voorbelasting in aftrek gebracht.

14 Aan PPG is over het tijdvak 1 januari 2001 tot en met 31 december 2002 een naheffingsaanslag in de btw opgelegd. Deze naheffingsaanslag is bij uitspraak op bezwaar door de Inspecteur gehandhaafd. De Rechtbank te Leeuwarden heeft het beroep tegen de beslissing van de Inspecteur ongegrond verklaard. Tegen dit vonnis heeft PPG hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Leeuwarden.

15 Voor deze rechter strijden partijen over de vraag of de door belanghebbende in aftrek gebrachte btw terecht is nageheven door de Inspecteur.

16 PPG beantwoordt deze vraag ontkennend, omdat de kosten ten behoeve van het pensioen van de tot haar deelnemers behorende werknemers volgens haar algemene bedrijfskosten zijn en de haar in rekening gebrachte btw derhalve op de voet van artikel 15, lid 1, van de wet voor aftrek in aanmerking komt. Subsidiair stelt PPG dat de in artikel 11, lid 1, sub i, punt 3, van de wet

opgenomen vrijstelling van toepassing is op de diensten die aan belanghebbende met betrekking tot de werknemerspensioenen zijn verricht.

17 De Inspecteur stelt dat PPG niet kan worden gezien als afnemer van de prestaties, doch deze heeft doorgeleid aan het pensioenfonds zonder daarvoor een vergoeding in rekening te brengen, zodat zij geen recht heeft op aftrek van de haar in dat kader in rekening gebrachte btw. Met betrekking tot de subsidiaire vraag over de vrijstelling van btw concludeert de Inspecteur dat pensioenfonds niet kunnen worden gekwalificeerd als „gemeenschappelijke beleggingsfondsen”.

18 Daarop heeft het Gerechtshof te Leeuwarden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Kan een belastingplichtige, die op basis van nationale pensioenwetgeving een afgescheiden pensioenfonds heeft opgericht ten behoeve van het zeker stellen van de pensioenrechten van zijn werknemers en gewezen werknemers, als deelnemers in het fonds, de belasting die hij [heeft betaald] op basis van aan hem verrichte prestaties ter uitvoering van de pensioenvoorziening en de bedrijfsvoering van het pensioenfonds in aftrek brengen op basis van artikel 17 [van de Zesde] richtlijn [...]?

2) Kan een pensioenfonds, opgericht met de doelstelling tegen zo laag mogelijke kosten een pensioenuitkering te realiseren voor de deelnemers in het pensioenfonds, waarbij door dan wel namens de deelnemers vermogen in het pensioenfonds wordt ingebracht en belegd en waarbij wordt gedeeld in de resultaten van de opbrengsten, gekwalificeerd worden als ‚gemeenschappelijk beleggingsfonds’ als bedoeld in artikel 13, B, sub [d], onder 6, [van de Zesde] richtlijn [...]?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

19 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige die ten behoeve van het zeker stellen van de pensioenrechten van zijn werknemers en gewezen werknemers een pensioenfonds heeft opgericht in de vorm van een juridisch en fiscaal afgescheiden entiteit, het recht heeft de btw die hij ter zake van prestaties voor het beheer en de bedrijfsvoering ervan heeft betaald, in aftrek te brengen.

20 Ter beantwoording van deze vraag moet er vooraf aan worden herinnerd dat de aftrekregeling van de Zesde richtlijn tot doel heeft, de ondernemer volledig 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 in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie arresten van 22 maart 2012, Klub, C-153/11, punt 35, en 4 oktober 2012, PIGI, C-550/11, punt 21).

21 Om aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de voorbelasting toe te kennen en de omvang van dat recht te bepalen, dient er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (zie arresten van 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 24, en 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 26).

22 De belastingplichtige heeft echter 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 de algemene kosten van de belastingplichtige en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Er bestaat immers een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen dergelijke kosten en de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (zie arrest van 21 februari 2013, Becker, C-104/12, punt 20).

23 Voor het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband moeten in beide gevallen de kosten van de handelingen in een eerder stadium zijn opgenomen in de prijs van de bijzondere handelingen in een later stadium of in de prijs van de door de belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit geleverde goederen of verrichte diensten (zie arresten van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, Jurispr. blz. I-10413, punt 60; 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, punt 48, en 30 mei 2013, X, C-651/11, punt 55).

24 Onderzocht moet dus worden of in casu, ondanks de omstandigheid dat het door PPG opgerichte fonds een juridisch van deze laatste afgescheiden entiteit vormt, het bestaan van bedoeld verband uit het geheel van de omstandigheden van de betrokken transacties naar voren komt.

25 In dat verband staat vast dat in de zaak die in het hoofdgeding aan de orde is, PPG de betrokken diensten heeft afgenomen ten behoeve van de administratie van de pensioenen van haar werknemers en het vermogensbeheer van het pensioenfonds dat is opgericht om deze pensioenen zeker te stellen. Door het fonds op te richten is PPG een wettelijke verplichting nagekomen die op haar als werkgever rustte, en voor zover de kosten van de door PPG in dat kader afgenomen diensten deel uitmaken van haar algemene kosten – hetgeen aan de verwijzende rechter staat om te beoordelen – zijn zij als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van PPG (zie in die zin arrest van 26 mei 2005, Kretztechnik, C-465/03, Jurispr. blz. I-4357, punt 36).

26 In die omstandigheden kan worden geconstateerd dat de belastbare activiteiten van de belastingplichtige de uitsluitende oorzaak van de in een eerder stadium afgenomen diensten vormen en dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat.

27 Indien geen recht op aftrek van de voorbelasting bestond, zou niet alleen de belastingplichtige het uit de aftrekregeling voortvloeiende belastingvoordeel worden onthouden doordat de wetgever ervoor heeft gekozen pensioenen door een juridische scheiding tussen de werkgever en het pensioenfonds te beschermen, maar zou bovendien de neutraliteit van de btw niet meer gegarandeerd zijn.

28 Dat aan de wettelijke verplichting om werknemers van de belastingplichtige een pensioenregeling aan te bieden, kan worden voldaan door andere middelen dan de oprichting van een pensioenfonds in de vorm van een juridisch en fiscaal afgescheiden entiteit, zoals ter terechtzitting is geopperd, doet daaraan niet af. De tegenovergestelde stelling zou er immers op neerkomen dat de vrijheid van een belastingplichtige om voor een transactie de organisatorische structuren en de voorwaarden te kiezen die hij het meest geschikt acht om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verlichten, wordt ingeperkt (zie in dat verband arrest van 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Jurispr. blz. I-13805, punt 53).

29 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 17 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige die ten behoeve van het zeker stellen van de pensioenrechten van zijn werknemers en gewezen werknemers een

pensioenfonds heeft opgericht in de vorm van een juridisch en fiscaal afgescheiden entiteit, zoals die aan de orde in het hoofdgeding, het recht heeft de btw die hij heeft betaald ter zake van prestaties voor het beheer en de bedrijfsvoering van dat fonds in aftrek te brengen, mits uit het geheel van de omstandigheden van de betrokken transacties een rechtstreeks en onmiddellijk verband naar voren komt.

Tweede vraag

30 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, B, sub d, punt 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een pensioenfonds, opgericht met de doelstelling tegen zo laag mogelijke kosten een pensioenuitkering te realiseren voor de deelnemers in het pensioenfonds, waarbij door dan wel namens de deelnemers vermogen in het pensioenfonds wordt ingebracht en belegd en waarbij wordt gedeeld in de resultaten van de opbrengsten, kan worden gekwalificeerd als „gemeenschappelijk beleggingsfonds” in de zin van die bepaling.

31 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de tweede vraag enkel rijst indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord. Overigens is deze vraag in wezen identiek aan de vraag waarop het Hof in het arrest van 7 maart 2013, *Wheels Common Investment Fund Trustees e.a.* (C-424/11), heeft geantwoord.

32 In die omstandigheden hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

33 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 17 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 belastingplichtige die ten behoeve van het zeker stellen van de pensioenrechten van zijn werknemers en gewezen werknemers een pensioenfonds heeft opgericht in de vorm van een juridisch en fiscaal afgescheiden entiteit, zoals die aan de orde in het hoofdgeding, het recht heeft de belasting over de toegevoegde waarde die hij heeft betaald ter zake van prestaties voor het beheer en de bedrijfsvoering van dat fonds in aftrek te brengen, mits uit het geheel van de omstandigheden van de betrokken transacties een rechtstreeks en onmiddellijk verband naar voren komt.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.