Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 62000J0016 - NL
Avis juridique important

|

62000J0016

Arrest van het Hof (Eerste kamer) van 27 september 2001. - Cibo Participations SA tegen Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Tribunal administratif de Lille - Frankrijk. - Zesde BTW-richtlijn - Economische activiteit - Inmenging van een holding in het beheer van zijn dochterondernemingen - Aftrek van BTW over door de holding bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming gebruikte diensten - Inning van dividenden door de holding. - Zaak C-16/00.

Jurisprudentie 2001 bladzijde I-06663

Samenvatting
Partijen
Overwegingen van het arrest
Beslissing inzake de kosten
Dictum

Trefwoorden

1. Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Economische activiteiten in zin van artikel 4 van Zesde richtlijn - Inmenging van holding in beheer van haar dochtervennootschappen - Daaronder begrepen in geval van handelingen die op grond van artikel 2 van richtlijn aan belasting over toegevoegde waarde zijn onderworpen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 2 en 4, lid 2)

2. Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Aftrek van voorbelasting - Holding die zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht - Uitgaven voor diensten waarvan gebruik is gemaakt bij verwerving van deelneming in dochtervennootschap - Recht op aftrek - Voorwaarden

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, leden 2, 3 en 5)

3. Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Zesde richtlijn - Werkingssfeer - Inning van dividenden - Daarvan uitgesloten

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 2)

Samenvatting

1. De inmenging van een holding in het beheer van de vennootschappen waarin hij deelnemingen heeft genomen, vormt een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, voorzover zij gepaard gaat met handelingen die op grond van artikel 2 van deze richtlijn aan belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen, zoals het verrichten van administratieve, financiële, commerciële en technische diensten door de holding ten behoeve van haar dochterondernemingen.

(cf. punt 22, dictum 1)

2. De uitgaven van een holding voor de verschillende door hem gebruikte diensten bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming, maken deel uit van zijn algemene kosten en vertonen in beginsel dus een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met het geheel van zijn bedrijfsactiviteiten. Indien de holding zowel handelingen verricht waarvoor een recht op aftrek bestaat, als handelingen waarvoor dat recht niet bestaat, volgt uit artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, dat hij alleen het gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde kan aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen.

(cf. punt 35, dictum 2)

3. Aangezien de inning van dividenden geen tegenprestatie voor enige economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelastingen vormt, valt deze niet binnen het toepassingsgebied van de belasting over de toegevoegde waarde.

(cf. punten 41, 45, dictum 3)

Partijen

In zaak C-16/00,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het tribunal administratif te Rijsel (Frankrijk), in het aldaar aanhangig geding tussen

Cibo Participations SA

en

Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 4, leden 1 en 2, 13, B, sub d, en 17, leden 2, sub a, 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 (PB L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: M. Wathelet, kamerpresident, P. Jann en L. Sevón (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,

griffier: D. Louterman-Hubeau, afdelingshoofd,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Cibo Participations SA, vertegenwoordigd door M. Pourbaix, avocat,

- de Franse regering, vertegenwoordigd door K. Rispal-Bellanger en S. Seam als gemachtigden,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa, C. Giolito en H. Michard als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Cibo Participations SA, de Franse regering en de Commissie ter terechtzitting van 14 december 2000,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 maart 2001,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij vonnis van 6 januari 2000, ingekomen bij het Hof op 19 januari daaraanvolgend, heeft het tribunal administratif te Rijsel krachtens artikel 234 EG drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 4, leden 1 en 2, 13, B, sub d, en 17, leden 2, sub a, 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geschil tussen Cibo Participation SA (hierna: Cibo") en de directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais over de vraag of, en zo ja in welke mate, een holding de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") kan aftrekken die drukt op diensten waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij de verwerving van deelnemingen in zijn dochterondernemingen.

De communautaire regelgeving

3 Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn onderwerpt leveringen van goederen en diensten die in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan BTW. Overeenkomstig artikel 4, lid 1, van genoemde richtlijn, wordt ieder die zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, als belastingplichtige beschouwd. Op grond van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn omvatten economische activiteiten" alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

4 Artikel 13, B, sub d, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor [...]:

[...]

d) de volgende handelingen:

[...]

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."

5 Artikel 17 van de Zesde richtlijn, getiteld Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", lid 2, sub a, bepaalt dat voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen [...] de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting mag aftrekken: [...] 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".

6 Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige worden gebruikt voor handelingen waarvoor wel, en voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, preciseert artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn dat aftrek slechts [wordt] toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata)". Volgens artikel 17, lid 5, tweede alinea, van dezelfde richtlijn wordt dit pro rata [...] overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen".

7 Artikel 19, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

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 belasting over de toegevoegde waarde, 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 belasting over de toegevoegde waarde, 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 [...]"

De feiten in het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

8 Cibo is een holding die belangrijke participaties heeft in drie gespecialiseerde ondernemingen in de rijwielsector en is opgericht door de vennootschap Compagnie d'importation des laines (hierna: CIL"), die de meerderheid van de aandelen in handen heeft.

9 Uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat Cibo voor het tribunal administratif van Rijsel opkomt tegen de BTW-navordering die volgde op de afwijzing door de belastingdienst van het verzoek van Cibo om de BTW-aftrek toe te staan die zij toepaste in de periode van 2 november 1993 tot 31 december 1994 voor een aantal door derden verrichte en in rekening gebrachte diensten in verband met de verwerving van deelnemingen in haar dochterondernemingen. Deze diensten betroffen met name de doorlichting van bedrijven, bemiddeling bij de onderhandelingen over de aankoopprijs van de aandelen, het realiseren van de overname van de bedrijven en een verrichting op juridisch en fiscaal gebied.

10 Tot staving van haar verzoek om aftrek betoogt Cibo, dat haar voorzitter de leiding over de drie dochterondernemingen heeft genomen, dat zij tegen betaling diensten voor hen verricht, dat CIL haar tegen betaling deskundigen ter beschikking stelt om in de dochterondernemingen leidinggevende algemene, administratieve, financiële commerciële en technische functies op zich te nemen, en dat deze diensten bij de dochterondernemingen in rekening worden gebracht op basis van een forfait van 0,5 % van hun omzet. Cibo betoogt, dat zij zich zo in het beheer van de dochterondernemingen mengt en dat de kosten in verband met haar deelnemingen als algemene kosten aan BTW zijn onderworpen, voorzover deze kosten samenhangen met de algemene activiteiten van de holding.

11 Volgens de verwijzende rechter antwoordt de Franse belastingdienst hierop, dat Cibo het belangrijkste deel van haar omzet haalt uit de inning van dividenden. Bovendien verricht Cibo geen handelsactiviteiten onder haar eigen naam, en blijven de maatschappijen van de groep juridisch onafhankelijk. Cibo beperkt zich, onafhankelijk van haar financiële rol, tot het tegen betaling adviseren en sturen van het beleid van de groep. Daarom is er geen sprake van directe of indirecte inmenging van Cibo in het beheer van haar dochterondernemingen. De kosten van de verwerving van deelnemingen houden geen verband met dienstverrichtingen ten behoeve van haar dochterondernemingen. Zij hebben uitsluitend betrekking op het houden van deelnemingen en de inning van dividenden, die niet aan BTW zijn onderworpen.

12 Voor het geval dat toch geconcludeerd zou worden dat Cibo zich in het beheer van haar dochtermaatschappijen mengt, stelt de Franse belastingdienst dat de dividenden verband moeten houden met de economische activiteit van de vennootschap en dus met haar ontvangsten die aan BTW zijn onderworpen, maar dat er, aangezien zij overeenkomstig artikel 13, B, sub d, van de Zesde richtlijn zijn vrijgesteld, een pro rata voor aftrek moet worden berekend.

13 In deze omstandigheden heeft het tribunal administratif te Rijsel de behandeling van de zaak geschorst en het Hof om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen verzocht:

1) Welk criterium moet worden gehanteerd voor de definitie van inmenging? Kan dit met name worden ontleend aan het feit dat er sprake is van diensten tegen betaling, of uit het sturen van een concern door een holding, dan wel uit feitelijk beheer waarbij elke zelfstandigheid van de dochtermaatschappij wordt uitgesloten, of uit enig ander element?

2) Blijft bij inmenging de inning van dividenden buiten de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde om een andere reden dan de economische activiteit, doordat zij niet de tegenprestatie is van een handeling bestaande uit de levering van goederen of het verrichten van diensten, of valt de inning van dividenden, gelet op het feit dat de kosten worden gemaakt voor de verwerving van aandelen met het rechtstreekse doel aan de economische activiteiten deel te nemen, binnen de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde, en is zij in dit geval vrijgesteld krachtens artikel 13, B, sub d, punt 1, van de Zesde richtlijn dan wel belast?

3) Indien de inning van dividenden buiten de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde blijft, wat zijn dan de gevolgen voor het recht op aftrek:

- is elk recht op aftrek van de belasting betreffende de kosten voor verwerving van aandelen uitgesloten, wanneer die kosten niet zijn gemaakt voor een belaste handeling,

- of moeten deze kosten als algemene kosten kunnen worden afgetrokken?"

De prejudiciële vragen

De eerste vraag

14 Met de eerste vraag beoogt de verwijzende rechter in wezen te vernemen, welk criterium moet worden gehanteerd om te beoordelen of de inmenging van een holding in het beheer van de maatschappijen waarin hij deelnemingen heeft, een economische activiteit vormt in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

15 Cibo betoogt dat de verwerving van een deelneming in een onderneming in twee gevallen gepaard gaat met een inmenging in het beheer ervan en daarom een economische activiteit vormt die binnen het toepassingsgebied van de BTW valt. Het eerste geval is dat waarin de verwerving vrijwel het gehele kapitaal betreft en de aandeelhouder het lot van de dochteronderneming bepaalt, zich mengt in het beheer en de bestuurders benoemt, maar de rechtspersoonlijkheid ervan handhaaft. In dit geval zal de aandeelhouder in de meeste gevallen tegen betaling diensten voor zijn dochteronderneming verrichten. Het tweede geval lijkt op het eerste, met als verschil dat de holding ingrijpt in de normale gang van zaken van de dochteronderneming en deze feitelijk beheert.

16 Volgens de Franse regering wordt inmenging in dit verband gekenmerkt door een doorslaggevende invloed op het beheer van de betrokken onderneming. De controle over de beslissingen van laatstgenoemde door een onderneming met een soortgelijk of aanvullende bedrijfsdoel, doordat deze rechtens of feitelijk de meerderheid van de stemmen in handen heeft,

rechtvaardigt het vermoeden dat er sprake is van inmenging. Inmenging kan ook worden geconstateerd aan de hand van een reeks aanwijzingen op basis van een onderzoek, onder leiding van de belastingrechter, van de juridische, financiële, sociale en administratieve relaties van de betrokken ondernemingen. De constatering dat de dochteronderneming tegen betaling diensten ontvangt, is volgens de Franse regering op zichzelf niet voldoende om te concluderen dat er sprake is van inmenging.

17 De Commissie betoogt, dat de prejudiciële vragen moeten worden onderzocht aan de hand van de kwalificaties van de activiteiten in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn, in samenhang met artikel 2 ervan. In dat verband merkt zij op, dat Cibo een gemengde holding is, in die zin dat zij niet alleen haar aandelenportefeuille beheert, maar ook voor haar dochterondernemingen advies- en beheerswerkzaamheden verricht, waarvoor zij betaling ontvangt. Van elke uitgave van een dergelijke holding moet worden bepaald, of deze in verband moet worden gebracht met handelingen die buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen, met handelingen die er binnen vallen maar zijn vrijgesteld, of met handelingen die er binnen vallen en niet zijn vrijgesteld.

Beoordeling door het Hof

18 Volgens vaste rechtspraak moet artikel 4 van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, 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 heeft, zodat zij ook geen recht op aftrek heeft volgens artikel 17 van de Zesde richtlijn (arresten van 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Jurispr. blz. I-3111, punt 17, en 14 november 2000, Floridienne en Berginvest, C-142/99, Jurispr. blz. I-9567, punt 17).

19 Uit de rechtspraak blijkt, dat deze conclusie met name is gebaseerd op de vaststelling dat het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen niet is te beschouwen als een economische activiteit 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 niet aan te merken als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omdat het eventuele dividend, de opbrengst van deze deelneming, voortspruit uit de loutere eigendom van het goed (zie arresten van 22 juni 1993, Sofitam, zaak C-333/91, Jurispr. blz. I-3513, punt 12, en 6 februari 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Jurispr. blz. I-745, punt 15).

20 Het Hof heeft echter geoordeeld dat dit anders ligt wanneer de deelneming gepaard gaat met een directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen, onverminderd de rechten die de houder van de deelnemingen als aandeelhouder of vennoot heeft (reeds aangehaalde arresten Polysar Investments Netherlands, punt 14, en Floridienne en Berginvest, punt 18).

21 Uit punt 19 van het arrest Floridienne en Berginvest, reeds aangehaald, volgt dat een inmenging in het beheer van de dochterondernemingen, die gepaard gaat met handelingen die op grond van artikel 2 van de Zesde richtlijn aan BTW zijn onderworpen, zoals administratieve, financiële, commerciële en technische diensten, die een holding zoals Cibo ten behoeve van haar dochterondernemingen verricht, als een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van die richtlijn moet worden beschouwd.

22 Op de eerste prejudiciële vraag moet dan ook worden geantwoord, dat de inmenging van een holding in het beheer van de vennootschappen waarin hij deelnemingen heeft genomen, een economische activiteit vormt in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, voorzover 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.

De derde vraag

23 Met de derde vraag, die vóór de tweede dient te worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of een holding de BTW mag aftrekken die drukt op de uitgaven voor de verschillende diensten die zij heeft laten verrichten in het kader van de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

24 Cibo betoogt, dat een vennootschap die zich in het beheer van haar dochterondernemingen mengt, inkomsten genereert uit de diensten die zij ten behoeve van haar dochterondernemingen verricht. Uit het arrest van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983), betreffende een gemengde holding die aandelen van een dochtermaatschappij had verkocht, volgt dat de aftrek van BTW over diensten die in het kader van een dergelijke transactie zijn verricht, is uitgesloten voorzover deze transactie is vrijgesteld en er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen genoemde diensten en deze transactie bestaat. Daarom zou de verkrijger van aandelen, die als zodanig geen enkele belaste of vrijgestelde handeling verricht, de BTW over soortgelijke diensten, die algemene kosten zijn, moeten kunnen aftrekken.

25 De Franse regering is van mening dat, wanneer een onderneming die deelnemingen in een andere onderneming verwerft, houdt, of van de hand doet, en zich rechtstreeks in het beheer van genoemde onderneming mengt, op grond van de artikelen 2 en 4 van de Zesde richtlijn aan BTW is onderworpen, de uitgaven voor de verwerving van zulke deelnemingen moeten worden beschouwd als kosten in verband met de algemene activiteit van de onderneming, die bestaat uit het verrichten van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en de inning van vrijgestelde dividenden waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

26 Volgens de Commissie is ieder recht op aftrek van de belasting over de kosten in verband met de verwerving van aandelen uitgesloten, aangezien deze kosten geen verband houden met enige handeling die binnen het toepassingsgebied van de BTW valt.

Beoordeling door het Hof

27 Om te beginnen zij eraan 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 gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde 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, voorzover die activiteiten in beginsel zelf aan BTW zijn onderworpen (arresten van 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 19, en 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 24).

28 Artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, tegen de achtergrond waarvan artikel 17, lid 2, moet worden uitgelegd, regelt het recht op aftrek van BTW, wanneer deze betrekking heeft op goederen en diensten die door de belastingplichtige in een eerder stadium 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", en beperkt het recht op aftrek tot het

gedeelte van de BTW dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen. De termen worden gebruikt voor" wijzen erop, dat voor het in lid 2 bedoelde recht op aftrek een rechtstreeks en onmiddellijk verband vereist is tussen de verworven goederen of diensten en de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat, en dat in dit verband het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt te bereiken, niet relevant is (zie reeds aangehaalde arresten BLP Group, punten 18 en 19; Midland Bank, punt 20, en Abbey National, punt 25).

29 Volgens vaste rechtspraak moeten artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelastingen (PB 1967, 71, blz. 1301; hierna: Eerste richtlijn") en artikel 17, leden 2, 3 en 5, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband dient 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, opdat aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de voorbelasting kan worden toegekend en de omvang van dat recht kan worden bepaald (reeds aangehaalde arresten Midland Bank, punt 24, en Abbey National, punt 26).

30 Er zij bovendien aan herinnerd dat volgens het fundamentele beginsel van het BTW-stelsel, dat is neergelegd in de artikelen 2 van de Eerste en de Zesde richtlijn, bij elke transactie inzake productie of distributie BTW verschuldigd is, onder aftrek van de BTW waarmee de verschillende elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (reeds aangehaalde arresten Midland Bank, punt 29, en Abbey National, punt 27).

31 Uit dat beginsel en uit de regel, dat voor het recht op aftrek een rechtstreeks en onmiddellijk verband moet bestaan tussen de verkregen goederen of diensten en de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat, volgt dat het recht op aftrek van de BTW die op deze goederen of diensten drukt, vooronderstelt dat de voor de verwerving van die goederen of diensten gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat. Die uitgaven moeten dus een onderdeel zijn van de kosten van de in een later stadium verrichte handelingen waarbij van die goederen en diensten gebruik wordt gemaakt en waarvoor recht op aftrek bestaat (zie reeds aangehaalde arresten Midland Bank, punt 30, en Abbey National, punt 28).

32 Vastgesteld moet worden, dat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de diverse door een holding gebruikte diensten bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming, en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. De door de holding betaalde BTW over de uitgaven voor die diensten drukt namelijk niet rechtstreeks op de diverse bestanddelen van de prijs van zijn handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat. Die uitgaven maken geen deel uit van de kosten van in een later stadium verrichte handelingen waarbij genoemde diensten worden gebruikt.

33 De kosten van die diensten maken daarentegen deel uit van de algemene kosten van de belastingplichtige, en zijn als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van een onderneming. Er is derhalve in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen dergelijke diensten en de volledige bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige (zie reeds aangehaalde arresten BLP Group, punt 25; Midland Bank, punt 31, en Abbey National, punten 35 en 36).

34 Ingevolge artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn kan 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 aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen.

35 Op de derde prejudiciële vraag dient dus te worden geantwoord, dat de uitgaven van een holding voor de verschillende door hem gebruikte diensten bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming, deel uitmaken van zijn algemene kosten en dus in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertonen met het geheel van zijn bedrijfsactiviteiten. Indien de holding zowel handelingen uitvoert waarvoor een recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor dat recht niet bestaat, volgt dus uit artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn dat hij enkel het gedeelte van de BTW kan aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen.

De tweede vraag

36 Met de tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de inning van dividenden binnen het toepassingsgebied van de BTW valt.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

37 Cibo betoogt, dat dividenden nooit binnen het toepassingsgebied van de BTW vallen zoals dat door de Zesde richtlijn is omschreven. In dit verband is volgens haar niet van belang of de holding zich al dan niet in het beheer van haar dochterondernemingen mengt. Dividenden vormen namelijk geen tegenprestatie van een bepaalde daad of handeling van de aandeelhouder, en staat niet in verband met de eventuele economische beheersactiviteit van de aandeelhouder indien deze zich in het beheer mengt. Bovendien zijn dividenden niets anders dan een uitvloeisel van de eigendom van het aandeel.

38 Volgens de Franse regering vallen door een holding geïnde opbrengsten, met name dividenden, binnen het toepassingsgebied van de BTW wanneer zij het resultaat zijn van een deelneming in een onderneming en de holding zich in het beheer van die onderneming mengt. Deze opbrengsten zijn immers per definitie het resultaat van de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn. De omstandigheid dat de uitkering van dividenden steeds onzeker is, is in dit opzicht irrelevant.

39 Niettemin zijn de ontvangen dividenden, hoewel zij binnen het toepassingsgebied van de BTW vallen, volgens de Franse regering op grond van artikel 13, B, sub d, punt 5, van de Zesde richtlijn vrijgesteld van BTW. Nu dividenden weliswaar binnen het toepassingsgebied van de BTW vallen maar geen recht op aftrek doen ontstaan, mogen zij uitsluitend voorkomen in de noemer van de breuk voor de proratoberekening van de aftrek op grond van de artikelen 17, lid 5, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn.

40 Volgens de Commissie kan de inning van dividenden niet worden beschouwd als de tegenprestatie voor een beheersactiviteit door een holding, wanneer er geen werkelijk rechtstreeks verband tussen beide bestaat (zie arrest van 3 maart 1994, Tolsma, C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punten 13 en 14). In een geval zoals dat in het hoofdgeding is er volgens de Commissie geen sprake van een dergelijk verband.

Beoordeling door het Hof

41 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de inning van dividenden geen tegenprestatie voor enige economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn vormt, en dus niet binnen het toepassingsgebied van de BTW valt, zodat de dividenden die voortkomen uit het houden van deelnemingen, geheel losstaan van het stelsel van het recht op aftrek (reeds aangehaalde arresten Sofitam, punt 13, en Floridienne en Berginvest, punt 21).

42 Deze uitsluiting laat zich door bepaalde kenmerken van het dividend verklaren. Vooreerst staat vast, dat de toekenning van dividenden normaliter het bestaan van uit te keren winsten

veronderstelt, en dus afhangt van het resultaat van het boekjaar van de vennootschap. Vervolgens wordt het pro rata van het dividend bepaald naar gelang van het soort deelneming, met name van de reeksen aandelen, en niet op basis van de identiteit van de houder van de ene of de andere deelneming. Ten slotte volgt uit de aard van het dividend zelf, dat het de opbrengst van een deelneming in een vennootschap vormt en uit de loutere eigendom daarvan voortvloeit (reeds aangehaalde arresten Polysar Investments Netherlands, punt 13, en Floridienne en Berginvest, punt 22).

43 Juist de omstandigheid dat het bedrag van het dividend voor een deel onvoorzienbaar is, en het recht op dividend enkel het gevolg is van het houden van deelnemingen, bestaat tussen het dividend en een dienst, zelfs indien deze wordt verricht door een aandeelhouder die dit dividend ontvangt, niet het rechtstreekse verband dat noodzakelijk is om het dividend als de tegenprestatie voor de dienstverrichting te kunnen aanmerken (Floridienne en Berginvest, reeds aangehaald, punt 23).

44 In deze context zij benadrukt, dat aangezien de ontvangst van dividenden niet binnen het toepassingsgebied van de BTW valt, de dividenden die dochterondernemingen uitkeren aan hun holding die voor andere activiteiten aan de BTW is onderworpen en ten behoeve van deze dochterondernemingen beheersdiensten verricht, moeten worden uitgesloten van de noemer van de breuk die dient voor de prorataberekening van de aftrek uit hoofde van artikel 19 van de Zesde richtlijn (zie arrest Floridienne en Berginvest, reeds aangehaald, punt 32).

45 Op de tweede vraag dient dus te worden geantwoord, dat de inning van dividenden niet binnen het toepassingsgebied van de BTW valt.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

46 De kosten door de Franse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. 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.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

uitspraak doende op de door het tribunal administratif te Rijsel bij vonnis van 6 januari 2000 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) De inmenging van een holding in het beheer van de vennootschappen waarin hij deelnemingen heeft genomen, vormt een economische activiteit in de zin van artikel 4, 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, voorzover zij gepaard gaat met handelingen die op grond van artikel 2 van deze richtlijn aan belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen, zoals het verrichten van administratieve, financiële, commerciële en technische diensten door de holding ten behoeve van haar dochterondernemingen.

2) De uitgaven van een holding voor de verschillende door hem gebruikte diensten bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming, maken deel uit van zijn algemene

kosten en vertonen in beginsel dus een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met het geheel van zijn bedrijfsactiviteiten. Indien de holding zowel handelingen uitvoert waarvoor een recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor dat recht niet bestaat, volgt dus uit artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) dat hij enkel het gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde kan aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen.

3) De inning van dividenden valt niet binnen het toepassingsgebied van de belasting over de toegevoegde waarde.