Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

18 oktober 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 168 en 173 – Aftrek van voorbelasting – Leasetransacties inzake voertuigen – Goederen en diensten die zowel worden gebruikt voor belastbare als voor vrijgestelde handelingen – Ontstaan en omvang van het recht op aftrek – Aftrekbaar gedeelte”

In zaak C?153/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Supreme Court of the United Kingdom (hoogste rechterlijke instantie van het Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 22 maart 2017, ingekomen bij het Hof op 27 maart 2017, in de procedure

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

tegen

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan, president van de Vijfde kamer, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, C. G. Fernlund (rapporteur), en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 februari 2018,

gelet op de opmerkingen van:

– Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, vertegenwoordigd door N. Shaw, QC, en M. Jones, barrister, geïnstrueerd door A. Brown, solicitor,

– de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Brandon als gemachtigde, bijgestaan door O. Thomas, QC, en A. Mannion, barrister,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door N. Gossement en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 mei 2018,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 168 en 173 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (belasting- en douanedienst, Verenigd Koninkrijk; hierna: „HMRC”) en Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (hierna: „VWFS”) betreffende de methode voor de bepaling van het terugvorderbare deel van de voorbelasting die door deze vennootschap is voldaan in het kader van het deel van haar werkzaamheden dat met name erin bestaat leasingdiensten inzake motorvoertuigen te verrichten.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1, lid 2, eerste en tweede alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

4 Blijkens artikel 135, lid 1, onder b), van deze richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor „de verlening van kredieten en de bemiddeling inzake kredieten, alsmede [voor] het beheer van kredieten door degene die deze heeft verleend”.

5 Artikel 168 van die richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

b) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, punt a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;

c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i);

d) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;

e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen.”

6 Artikel 173 van dezelfde richtlijn luidt:

„1. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).

Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

2. De lidstaten kunnen de volgende maatregelen nemen:

a) de belastingplichtige toestaan een aftrekbaar gedeelte 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 aftrekbaar gedeelte te bepalen en voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding te voeren;

c) de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;

d) de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens de in lid 1, eerste alinea, vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen;

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

Recht van het Verenigd Koninkrijk

7 De bepalingen van de btw-richtlijn betreffende de aftrek van voorbelasting zijn in het recht van het Verenigd Koninkrijk omgezet bij section 26 van de Value Added Tax Act 1994 (wet van 1994 op de belasting over de toegevoegde waarde) en bij regulations 101 en 102 van de Value Added Tax Regulations 1995 (regeling van 1995 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde). In regulation 101, lid 2, onder d), van deze regeling is de standaardmethode ter bepaling van het recht op aftrek vastgesteld.

8 Regulation 102 van die regeling voorziet in een afwijking van deze standaardmethode, op grond waarvan de HMRC een bijzondere methode ter bepaling van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting kan vaststellen.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 VWFS is een financieringsmaatschappij die voor 100 % in handen is van Volkswagen Financial Services AG en deel uitmaakt van het concern Volkswagen AG. Dit concern bouwt en verkoopt motorvoertuigen onder verschillende merken, zoals Volkswagen, Audi en Škoda.

10 De door VWFS aangeboden financieringen dienen uitsluitend voor de aankoop van voertuigen van merken van dat concern. Naast de financieringsmogelijkheden, draagt deze vennootschap door opleiding van het verkooppersoneel van de distributeurs bij aan de verkoop van de voertuigen van deze merken. De aan deze bijdrage verbonden kosten worden evenwel in het algemeen afgeschreven op het algehele operationeel budget van VWFS en worden niet in rekening gebracht aan de andere ondernemingen van het concern die, hoewel zij tot hetzelfde concern behoren, zich – anders dan VWFS – niet bij een btw-groepsregeling hebben aangesloten.

11 De werkzaamheden van VWFS zijn opgesplitst in verschillende sectoren, waaronder de sector retail. Deze vennootschap biedt in deze sector drie soorten producten aan zowel bedrijven als particulieren aan, waaronder leasing van motorvoertuigen. Wanneer VWFS een leaseovereenkomst sluit, koopt zij het voertuig bij een distributeur aan en stelt zij het ter beschikking van de klant, waarbij deze leaseovereenkomst bepaalt dat de klant pas eigenaar van het voertuig wordt wanneer alle uit hoofde van de overeenkomst verschuldigde betalingen zijn gedaan.

12 Volgens de wettelijke regeling die in het Verenigd Koninkrijk van toepassing is, wordt VWFS, wanneer zij een dergelijke overeenkomst sluit, beschouwd als de leverancier van het voertuig waarop die overeenkomst betrekking heeft, die met name een beding moet bevatten volgens welk dit voertuig geen gebreken vertoont. De dienstverlening door deze vennootschap is dus niet beperkt tot de verlening van een krediet, maar bestaat ook uit het verlenen van bijstand met betrekking tot het voertuig zelf, zoals de behandeling van klachten over de kwaliteit ervan.

13 Volgens een dergelijke leaseovereenkomst stemt de aan VWFS betaalde prijs voor de aankoop van het voertuig overeen met de prijs die VWFS aan de distributeur heeft betaald, zonder de winstmarge. Wanneer VWFS de rentevoet voor het deel „financiering” van de transactie bepaalt, brengt zij daarentegen boven op haar financieringskosten een marge voor de algemene kosten, een winstmarge en een provisie voor dubieuze vorderingen in rekening. Volgens het boekhoudsysteem dat VWFS voor dit type transactie gebruikt, is het rentegedeelte van de aflossingen, anders dan het gedeelte dat overeenstemt met de aflossing van de aankoopprijs van het voertuig, dus inbegrepen in de omzet.

14 Partijen zijn het erover eens dat een leaseovereenkomst weliswaar één handelstransactie vormt, maar vanuit het oogpunt van het btw-recht van het Verenigd Koninkrijk uit verschillende afzonderlijke prestaties bestaat, waaronder de terbeschikkingstelling van een voertuig, een belastbare handeling, enerzijds en de verlening van een krediet, een vrijgestelde handeling, anderzijds.

15 De door VWFS over al haar werkzaamheden voldane voorbelasting heeft ten dele uitsluitend betrekking op belastbare handelingen dan wel op vrijgestelde handelingen en ten dele op beide types handelingen. Laatstbedoelde btw wordt in het Verenigd Koninkrijk „residuele btw” genoemd. Concreet gaat het om algemene kosten in verband met het dagelijks beheer, zoals de kosten voor opleiding en aanwerving van personeel, maaltijden en drank voor het personeel, onderhoud en verbetering van de IT-infrastructuur, alsmede voor kantoorruimtes en kantoorbenodigdheden. Aangezien VWFS een gedeeltelijk vrijgestelde marktdeelnemer is, zijn partijen het oneens over het antwoord op de vraag in hoeverre VWFS deze residuele btw in aftrek mag brengen.

16 VWFS is met de HMRC een „bijzondere methode van gedeeltelijke vrijstelling” overeengekomen om het door haar aftrekbare bedrag aan voorbelasting te bepalen. Volgens deze methode is voorbelasting over kosten die uitsluitend voor het verrichten van belaste handelingen zijn gemaakt, aftrekbaar, terwijl belasting over kosten die uitsluitend voor het verrichten van vrijgestelde handelingen zijn gemaakt, niet in aftrek kan worden gebracht.

17 Op 2 februari 2007 heeft VWFS de HMRC aangeschreven met het voorstel om de residuele voorbelasting, in het kader van deze bijzondere methode, aan haar activiteitensectoren toe te rekenen in verhouding tot met name de omzet in iedere sector, die echter zou worden berekend zonder rekening te houden met de waarde van de in het kader van de leaseovereenkomsten verkochte voertuigen. Vervolgens zou een bijzondere methode worden toegepast ter berekening van de voor iedere sector aftrekbare residuele btw.

18 Het geschil tussen de HMRC en VWFS betreft de vraag in hoeverre de aldus aan de sector retail toegerekende residuele btw volgens die bijzondere methode moet worden beschouwd als residuele btw die door VWFS „wordt gebruikt of moet worden gebruikt” om belastbare handelingen in deze sector te verrichten.

19 In dat verband stelt VWFS voor om de verhouding tussen het aantal belastbare handelingen en het totale aantal handelingen in die sector als basis te nemen. Volgens haar methode moeten leasetransacties worden behandeld als twee onderscheiden handelingen, waarvan de ene belastbaar is en de andere vrijgesteld is, en is het aantal handelingen niet gekoppeld aan het aantal overeenkomsten maar aan het aantal betalingen dat – meestal maandelijks – in het kader van deze overeenkomsten wordt uitgevoerd.

20 De HMRC is daarentegen van mening dat ieder aan een leaseovereenkomst toegerekend bedrag aan residuele btw moet worden omgeslagen over belastbare handelingen en vrijgestelde handelingen naargelang de waarde van deze handelingen, maar zonder rekening te houden met de oorspronkelijke waarde van het voertuig bij de levering ervan. Aangezien de waarde van de leasetransactie derhalve in ruime mate toerekenbaar zou zijn aan de verlening van de financiering, wat een vrijgestelde prestatie is, zou alleen het deel aan residuele btw over de waarde van de overige belastbare handelingen die in het kader van deze overeenkomsten zijn verricht, zoals de vergoedingen bij vervroegde aflossing en de kosten inzake de uitoefening van de aankoopoptie, voor terugvordering in aanmerking komen.

21 Op 16 juni 2018 heeft de HMRC, op basis van zijn uitlegging van het recht op aftrek, een belastingaanslag voor de door VWFS verschuldigde btw vastgesteld. Vervolgens heeft de HMRC bij besluit van 30 september 2008 de maatstaf van heffing vastgesteld.

22 VWFS heeft tegen deze belastingaanslag bezwaar aangetekend bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk), die het bezwaar gegrond heeft verklaard bij vonnis van 18 augustus 2011.

23 De HMRC heeft tegen dat vonnis hoger beroep ingesteld bij de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk). Bij beslissing van 12 november 2012 heeft deze rechter het hoger beroep toegewezen.

24 Het door VWFS bij de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (cassatierechter, Engeland en Wales, Verenigd Koninkrijk) ingestelde hoger beroep is door deze rechter bij beslissing van 28 juli 2015 toegewezen.

25 De verwijzende rechter, de Supreme Court of the United Kingdom (hoogste rechterlijke instantie van het Verenigd Koninkrijk), heeft de HMRC op 23 december 2015 verlof verleend om in hoger beroep te gaan en heeft dit hoger beroep op 3 november 2016 behandeld.

26 Daarop heeft de Supreme Court of the United Kingdom de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Wanneer de algemene kosten die worden toegerekend aan leasetransacties (die bestaan in vrijgestelde financieringsverstrekkingen en belastbare terbeschikkingstellingen van voertuigen) alleen zijn opgenomen in de prijs van de vrijgestelde financieringsverstrekking door de belastingplichtige, kan de belastingplichtige dan de voorbelasting over die kosten geheel of gedeeltelijk aftrekken?

2) Wat is de juiste uitlegging van punt 31 van het arrest van 8 juni 2000, Midland Bank

(C?98/98, EU:C:2000:300), meer in het bijzonder van de overweging dat de algemene kosten, ‚deel uit[maken] van de algemene kosten van de belastingplichtige en [...] als zodanig bestanddelen [zijn] van de prijs van de producten van een onderneming'?

In het bijzonder:

a) Moet deze passage aldus worden uitgelegd dat een lidstaat altijd aan iedere handeling een deel van de voorbelasting moet toerekenen, bij iedere speciale methode die krachtens artikel 173, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn is vastgesteld?

b) Is dat zelfs het geval indien de algemene kosten feitelijk niet zijn opgenomen in de prijs van de belastbare handelingen van de onderneming?

3) Impliceert het feit dat de algemene kosten, althans in een bepaalde mate, daadwerkelijk zijn gemaakt voor belastbare terbeschikkingstellingen van voertuigen

a) dat een bepaald gedeelte van de over die kosten betaalde voorbelasting aftrekbaar moet zijn?

b) Is dat zelfs het geval indien de algemene kosten feitelijk niet zijn opgenomen in de prijs van de belastbare terbeschikkingstellingen van voertuigen?

4) Kunnen belastbare terbeschikkingstellingen van voertuigen (of de waarde ervan) in beginsel rechtmatig buiten beschouwing worden gelaten om te komen tot een speciale methode in de zin van artikel 173, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

27 Met zijn vier vragen, die tezamen moeten worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 168 en artikel 173, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zelfs wanneer de algemene kosten betreffende leasingdiensten inzake roerende goederen, als die aan de orde in het hoofdgeding, niet worden doorberekend in het bedrag dat door de klant is verschuldigd voor de terbeschikkingstelling van het betrokken goed – dit is het belastbare deel van de transactie – maar in het rentebedrag dat is verschuldigd op grond van het „financieringsgedeelte" van de transactie – dit het vrijgestelde deel daarvan –, deze algemene kosten niettemin voor de toepassing van de btw moeten worden beschouwd als een bestanddeel van de prijs van deze terbeschikkingstelling, en voorts dat de lidstaten een toerekeningsmethode mogen toepassen die geen rekening houdt met de oorspronkelijke waarde van het betrokken goed bij de levering ervan.

Opmerkingen vooraf

28 Om te beginnen moet worden bepaald of de verschillende handelingen met betrekking tot leasingdiensten als die aan de orde in het hoofdgeding, te weten de verstrekking van financieringen en de terbeschikkingstelling van voertuigen, vanuit het oogpunt van de btw moeten worden behandeld als onderscheiden, afzonderlijk belastbare handelingen dan wel als op zichzelf staande complexe handelingen die uit verschillende elementen bestaan.

29 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat wanneer een handeling uit een reeks elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of het voor de toepassing van de btw om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één prestatie gaat (arrest van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Voorts heeft het Hof ten eerste geoordeeld dat uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn blijkt dat elke handeling normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en ten tweede dat een handeling die economisch gezien uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald, daar anders de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast. Aangenomen moet worden dat sprake is van één enkele handeling wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige ten behoeve van de klant verricht, zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij objectief gezien één niet te splitsen economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen (zie in die zin beschikking van 14 april 2016, Gabarel, C?555/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:272, punt 44, en arrest van 4 oktober 2017, Federal Express Europe, C?273/16, EU:C:2017:733, punten 37 en 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Tevens is er sprake van één enkele prestatie wanneer een of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet met name als bijkomend bij de hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om van de hoofdprestatie van de dienstverrichter optimaal te kunnen gebruikmaken (arrest van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 In het kader van de krachtens artikel 267 VWEU ingevoerde samenwerking is het aan de nationale rechterlijke instanties om te bepalen of dit in een concreet geval zo is, en om alle definitieve feitelijke vaststellingen dienaangaande te doen (arrest van 10 maart 2011, Bog e.a., C?497/09, C?499/09, C?501/09 en C?502/09, EU:C:2011:135, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Om te bepalen of een handelstransactie voor de toepassing van de btw is samengesteld uit meerdere zelfstandige prestaties dan wel één enkele prestatie vormt, is het dus aan de nationale rechter om na te gaan wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn, waarbij hij het economische doel van die transactie en het belang van de ontvangers in overweging moet nemen (zie in die zin arrest van 8 december 2016, Stock ’94, C?208/15, EU:C:2016:936, punten 28 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 In casu is de verwijzende rechter van oordeel dat iedere leaseovereenkomst inzake voertuigen uit verschillende onderscheiden prestaties bestaat, te weten de terbeschikkingstelling van een voertuig enerzijds en de verlening van een krediet anderzijds. Dienaangaande moet worden vastgesteld dat noch uit de verwijzingsbeslissing, noch uit de aan het Hof overgelegde opmerkingen blijkt dat deze kwalificatie niet volgens de voormelde criteria is verricht.

35 Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft gesteld, blijkt deze ontleding van de leasetransactie met name verenigbaar te zijn met de rechtspraak van het Hof dat de vrijstellingen in artikel 135 van de btw-richtlijn weliswaar strikt moeten worden uitgelegd, maar dat dit niet wegneemt dat bij gebrek aan vermelding van de identiteit van de kredietgever dan wel van de kredietnemer, de uitdrukking „verlening van kredieten en de bemiddeling inzake kredieten” in de zin van lid 1, onder b), van dit artikel niet louter betrekking kan hebben op de door banken en financiële instellingen verleende leningen en kredieten.

36 Bijgevolg kan een tegen vergoeding van rente verleend uitstel van betaling van de koopprijs van een goed worden aangemerkt als een vrijgestelde verlening van een krediet in de zin van deze bepaling, voor zover die rentebetaling geen element van de voor de goederenlevering of de dienstverrichting verkregen tegenprestatie is, maar een vergoeding voor een verlening van een krediet (zie in die zin arrest van 27 oktober 1993, Muys’ en De Winter’s Bouw- en

Aannemingsbedrijf, C?281/91, EU:C:1993:855, punten 12, 13 en 19).

Methode voor de berekening van het aftrekbare gedeelte van de btw

37 Voor de beantwoording van de in punt 27 van het onderhavige arrest geherformuleerde prejudiciële vragen moet worden herinnerd aan de rechtspraak van het Hof betreffende het ontstaan en de omvang van het recht op btw-aftrek.

38 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat uit artikel 168 van de btw-richtlijn blijkt dat een belastingplichtige in beginsel recht heeft op aftrek van de voorbelasting wanneer vaststaat dat de goederen of diensten waarvoor op dit recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn geleverd of verricht (zie in die zin arrest van 22 juni 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, punten 34 en 35).

39 Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormt dit recht van belastingplichtigen een fundamenteel beginsel van het in de regelgeving van de Europese Unie ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, zodat het een integrerend deel van de btw-regeling is en, in beginsel, niet kan worden beperkt (zie in die zin arrest van 22 juni 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, punten 30 en 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 De aftrekregeling heeft immers 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 bijgevolg een volkomen neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 22 juni 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, punt 32).

41 Uit vaste rechtspraak van het Hof blijkt tevens dat er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband dient te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat, opdat de belastingplichtige voorbelasting in aftrek kan brengen en om de omvang van dat recht te kunnen bepalen. Het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen of diensten vooronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 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 die recht geven op aftrek, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van de algemene kosten van deze laatste en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de algemene kosten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met alle activiteiten van VWFS, en niet alleen met bepaalde van haar activiteiten. In dat opzicht heeft het feit dat VWFS zou hebben besloten om deze kosten niet op te nemen in de prijs van de belastbare handelingen maar alleen in die van de vrijgestelde handelingen, geen enkele invloed op een dergelijke feitelijke vaststelling.

44 Aangezien deze algemene kosten, althans tot op zekere hoogte, daadwerkelijk zijn gemaakt om de voertuigen ter beschikking te stellen, wat een belastbare handeling is, vormen die kosten als zodanig een bestanddeel van de prijs van deze handelingen. Volgens de in de punten 38 tot en met 42 van dit arrest uiteengezette overwegingen ontstaat derhalve, in beginsel, recht op btw-aftrek.

45 Aangaande het feit dat de algemene kosten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, niet duidelijk tot uiting komen in de prijs van de belaste handelingen inzake terbeschikkingstelling van voertuigen, dient erop te worden gewezen dat de uitkomst van deze economische handelingen voor het recht op aftrek niet van belang is, mits de activiteit zelf aan btw is onderworpen (arrest van 22 juni 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, dient het recht op btw-aftrek namelijk te worden gewaarborgd zonder daaraan een voorwaarde te verbinden die met name betrekking heeft op het resultaat van de economische activiteit van de belastingplichtige, overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, uit hoofde waarvan als „belastingplichtige” wordt beschouwd „eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit” (arrest van 5 juli 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, punt 44).

47 De omvang van het recht op aftrek varieert evenwel naargelang van het gebruik waarvoor de betrokken goederen en diensten zijn bestemd. Terwijl voor de goederen en diensten die uitsluitend zijn bestemd voor het gebruik ter verrichting van belaste handelingen, de volledige belasting die op de aanschaf of de levering heeft gedrukt door de belastingplichtige in aftrek mag worden gebracht, blijkt uit artikel 173, lid 1, van de btw-richtlijn namelijk dat, met betrekking tot de goederen en diensten die zijn bestemd voor gemengd gebruik, aftrek slechts wordt toegestaan voor dat gedeelte van de btw, dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen die recht op aftrek geven en door middel van deze goederen of deze diensten zijn verricht (zie in die zin arrest van 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C?332/14, EU:C:2016:417, punt 25).

48 Aangezien de algemene kosten betreffende de sector retail van VWFS betrekking hebben op goederen en diensten die zowel worden gebruikt voor handelingen die recht op aftrek geven als voor handelingen die geen recht op aftrek geven, moet in casu het aftrekbare gedeelte worden vastgesteld overeenkomstig de relevante bepalingen van die richtlijn.

49 Volgens artikel 173, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn wordt het aftrekbare gedeelte overeenkomstig de artikelen 174 en 175 van deze richtlijn voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen in de regel bepaald op basis van de omzet.

50 Artikel 173, lid 2, onder c), van die richtlijn bepaalt evenwel dat de lidstaten de belastingplichtige kunnen toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan.

51 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat de lidstaten dankzij deze bepaling voor een bepaalde handeling een andere methode of verdeelsleutel kunnen toepassen dan de omzetverhouding, mits gewaarborgd is dat het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting met die methode nauwkeuriger wordt bepaald dan bij toepassing van de omzetverhouding (arrest van 8 november 2012, BLC Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689, punt 24).

52 Een lidstaat die besluit om de belastingplichtige toe te staan of ertoe te verplichten de aftrek

toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan, moet dus erop toezien dat de wijze van berekening van het recht op aftrek het mogelijk maakt dat het deel van de btw dat ziet op verrichtingen waarvoor recht op aftrek bestaat, zo nauwkeurig mogelijk wordt bepaald. Het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente neutraliteitsbeginsel vereist immers dat de wijze van berekening van de aftrek objectief weergeeft welk deel van de uitgaven voor de verwerving van goederen en diensten voor gemengd gebruik werkelijk toe te rekenen is aan verrichtingen waarvoor recht op aftrek bestaat (zie in die zin arrest van 10 juli 2014, Banco Mais, C?183/13, EU:C:2014:2056, punten 30 en 31).

53 Dienaangaande heeft het Hof echter gepreciseerd dat de gekozen methode niet per se de meest nauwkeurige moet zijn, maar dat zij, zoals uit punt 51 van het onderhavige arrest volgt, een nauwkeuriger resultaat moet kunnen waarborgen dan het resultaat dat voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet (zie in die zin arrest van 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C?332/14, EU:C:2016:417, punt 33).

54 Het is inderdaad zo dat het Hof, in punt 33 van het arrest van 10 juli 2014, Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056), met betrekking tot een bank die leaseactiviteiten in de automobielsector verricht, heeft geoordeeld dat, onder voorbehoud van verificatie door de nationale rechter, een bank voor het verrichten van dergelijke handelingen weliswaar mogelijkerwijs gebruik moet maken van bepaalde goederen en diensten voor gemengd gebruik, zoals gebouwen, elektriciteit of bepaalde transversale diensten, maar dat het gebruik daarvan meestal in eerste instantie noodzakelijk is voor de financiering en het beheer van de contracten die de leasegever met zijn afnemers sluit, en niet voor de terbeschikkingstelling van de voertuigen.

55 Het Hof was in punt 34 van dat arrest van oordeel dat in die specifieke omstandigheden, de berekening van het recht op aftrek op basis van de omzetverhouding, waarbij rekening wordt gehouden met de bedragen die betrekking hebben op het deel van de leasegelden die de klanten betalen en die dienen als vergoeding voor de terbeschikkingstelling van de voertuigen, tot gevolg heeft dat het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting minder nauwkeurig wordt bepaald dan volgens de methode die uitsluitend is gebaseerd op het deel van de leasegelden dat overeenstemt met de rente die de tegenprestatie is voor de door de leasegever gedragen kosten betreffende de financiering en het beheer van de contracten aangezien voornamelijk voor deze twee laatste taken wordt gebruikgemaakt van de goederen en diensten voor gemengd gebruik met het oog op de leaseactiviteiten in de automobielsector.

56 Uit de redenering van het Hof ter zake van de leaseactiviteiten die aan de orde waren in de zaak die tot het arrest van 10 juli 2014, Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056), heeft geleid, kan echter niet worden afgeleid dat artikel 173, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn in het algemeen toestaat dat lidstaten op alle soortgelijke types activiteiten in de automobielsector, zoals de leaseactiviteiten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, een toerekeningsmethode toepassen die geen rekening houdt met de waarde van het voertuig bij de levering ervan.

57 Gelet op het in punt 39 van het onderhavige arrest uitdrukkelijk vermelde fundamentele karakter van het recht op aftrek, kan met name niet worden aangenomen dat methoden voor de berekening van de aftrek die geen rekening houden met de omstandigheid dat de algemene kosten ten dele daadwerkelijk en in niet onbelangrijke mate betrekking hebben op handelingen die recht op aftrek geven, objectief weergeven welk deel van de uitgaven voor de verwerving van goederen en diensten voor gemengd gebruik werkelijk toe te rekenen is aan deze verrichtingen. Dergelijke methoden kunnen derhalve niet een nauwkeuriger omslag waarborgen dan die welke voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet.

58 Wat de door de HMRC toegepaste methode voor de berekening van het aftrekbare btw-gedeelte betreft, staat het in casu dus aan de nationale rechter om na te gaan of deze methode

rekening houdt met de omstandigheid dat een deel van de algemene kosten daadwerkelijk en in niet onbelangrijke mate is gemaakt voor handelingen die recht op aftrek geven.

59 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 168 en artikel 173, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zelfs wanneer de algemene kosten betreffende leasetransacties inzake roerende goederen, als die aan de orde in het hoofdgeding, niet worden doorberekend in het bedrag dat door de klant is verschuldigd voor de terbeschikkingstelling van het betrokken goed – dit is het belastbare deel van de transactie – maar in het rentebedrag dat is verschuldigd op grond van het „financieringsgedeelte" van de transactie – dit is het vrijgestelde deel daarvan –, deze algemene kosten voor de toepassing van de btw toch moeten worden beschouwd als een bestanddeel van de prijs van deze terbeschikkingstelling, en voorts dat de lidstaten geen toerekeningsmethode mogen toepassen die geen rekening houdt met de oorspronkelijke waarde van het betrokken goed bij de levering ervan, daar deze methode niet een nauwkeuriger toerekening kan waarborgen dan die welke het resultaat zou zijn van de toepassing van de verdeelsleutel op basis van de omzet.

Kosten

60 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 (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 168 en artikel 173, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zelfs wanneer de algemene kosten betreffende leasetransacties inzake roerende goederen, als die aan de orde in het hoofdgeding, niet worden doorberekend in het bedrag dat door de klant is verschuldigd voor de terbeschikkingstelling van het betrokken goed – dit is het belastbare deel van de transactie – maar in het rentebedrag dat is verschuldigd op grond van het „financieringsgedeelte" van de transactie – dit is het vrijgestelde deel daarvan –, deze algemene kosten voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) toch moeten worden beschouwd als een bestanddeel van de prijs van deze terbeschikkingstelling, en voorts dat de lidstaten geen toerekeningsmethode mogen toepassen die geen rekening houdt met de oorspronkelijke waarde van het betrokken goed bij de levering ervan, daar deze methode niet een nauwkeuriger toerekening kan waarborgen dan die welke het resultaat zou zijn van de toepassing van de verdeelsleutel op basis van de omzet.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.