

**Zaak C-98/21**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

15 februari 2021

**Verwijzende rechter:**

Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeschikking:**

23 september 2020

**Verweerder en verzoeker tot Revision:**

Finanzamt R

**Verzoekster en verweerster in Revision:**

W-GmbH

---

**Voorwerp van het hoofdgeding**

Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112 – Recht op vooraftrek van een bestuursholding die in een later stadium belaste handelingen verricht voor dochterondernemingen, mede voor diensten die zij van derden afneemt en inbrengt in dochterondernemingen in ruil voor het verschaffen van een deelneming in de algemene winst daarvan, hoewel de in een eerder stadium afgenomen diensten niet rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de eigen handelingen van de holding, maar met de (in hoge mate) onbelaste activiteiten van de dochterondernemingen – Uitsluiting van de vooraftrek wegens rechtsmisbruik of strijdigheid met het systeem

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing**

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

## **Prejudiciële vragen**

- 1) Moeten in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding, artikel 168, onder a), juncto artikel 167 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, aldus worden uitgelegd dat een bestuursholding, die voor dochterondernemingen belaste handelingen in een later stadium verricht, eveneens recht heeft op aftrek van voorbelasting over diensten die zij van derden afneemt en in ruil voor een deelneming in de algemene winst inbrengt in de dochterondernemingen, hoewel de in een eerder stadium afgenomen diensten niet rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de eigen handelingen van de holding, maar met de (in hoge mate) vrijgestelde activiteiten van de dochterondernemingen, en de in een eerder stadium afgenomen diensten niet zijn opgenomen in de prijs van de (voor de dochterondernemingen verrichte) belaste handelingen en niet behoren tot de algemene kosten van de eigen bedrijfsuitoefening van de holding?
- 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: vormt het misbruik in de zin van de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”), wanneer een bestuursholding als „tussenschakel” in de keten van diensten aan dochterondernemingen wordt opgenomen op een wijze dat zij de diensten, waarvoor de dochterondernemingen bij een rechtstreekse dienstverrichting geen recht op aftrek van voorbelasting zouden hebben, zelf afneemt, inbrengt in de dochterondernemingen tegen een deelneming in hun winst en vervolgens met een beroep op haar positie als bestuursholding aanspraak maakt op volledige aftrek van de voorbelasting over de diensten in een eerder stadium, of kan deze tussenschakeling op niet-fiscale gronden worden gerechtvaardigd, hoewel de volledige aftrek van de voorbelasting op zich in strijd is met het systeem en zou leiden tot een mededingingsvoordeel van holdingconstructies ten opzichte van enkelvoudige ondernemingen?

## **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

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: „richtlijn 2006/112”), met name artikelen 2, 167 en 168, onder a).

## **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”)

**Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure**

- 1 Verzoekster is actief in de verkoop, het beheer en de exploitatie van eigen terreinen en het ontwerp, de sanering en uitvoering van diverse soorten bouwprojecten. Haar vennoten waren in 2013, het litigieuze jaar, elk voor 50 % A (tevens enig bestuurder) en B.
- 2 Verzoekster nam als stille vennoot deel in de ondernemingen X-KG en Y-KG. Beide vennootschappen bouwden gebouwen en verkochten de afzonderlijke wooneenheden hoofdzakelijk vrij van omzetbelasting.
- 3 In X-KG namen in het litigieuze jaar Q Verwaltungs-GmbH als beherend vennoot, alsmede verzoekster (met 94 % van de aandelen) en Z-KG (met 6 % van de aandelen) als stille vennoot, deel. De inbreng van verzoekster bedroeg 940 EUR, die van Z-KG 60 EUR. Q Verwaltungs-GmbH behoefde geen inbreng te betalen en neemt niet deel in het kapitaal; zij deelt niet mee in de winst en het verlies en bezit geen stemrecht. Bestuurders van Q Verwaltungs-GmbH zijn B en C. In Z-KG nemen noch A of B, noch nauw met hen verbonden personen deel.
- 4 Op 31 januari 2013 is overeengekomen dat Z-KG als vennoot aanvullend 600 000 EUR inbrengt en dat verzoekster om niet diensten verricht ter waarde van ten minste 9,4 miljoen EUR voor twee bouwprojecten van X-KG. Deze diensten verrichtte verzoekster gedeeltelijk met eigen personeel respectievelijk eigen materiaal, en gedeeltelijk met behulp van andere ondernemingen.
- 5 Verder zijn verzoekster en X-KG op 31 januari 2013 overeengekomen dat verzoekster in verband met beide bouwprojecten in de toekomst onder bezwarende titel boekhoudkundige- en managementdiensten verricht voor X-KG.
- 6 In Y-KG namen in het litigieuze jaar Q Verwaltungs-GmbH als beherend vennoot, alsmede verzoekster (met 89,64 % van de aandelen) en P I GmbH (met 10,36 % van de aandelen) als stille vennoot deel. Q Verwaltungs-GmbH behoefde geen inbreng te betalen en neemt niet deel in het kapitaal; zij deelt niet mee in de winst en het verlies en bezit geen stemrecht. In P I GmbH nemen noch A of B, noch nauw met hen verbonden personen deel.
- 7 Op 10 april 2013 is overeengekomen dat P I GmbH een aanvullend bedrag van 3,5 miljoen EUR inbrengt en dat verzoekster om niet diensten verricht ter waarde van ten minste 30,29 miljoen EUR voor een bouwproject van Y-KG. Deze diensten verrichtte verzoekster gedeeltelijk met eigen personeel respectievelijk eigen materiaal, gedeeltelijk met behulp van andere ondernemingen.
- 8 Verder zijn verzoekster en Y-KG op 10 april 2013 overeengekomen dat verzoekster in verband met het bouwproject van Y-KG in de toekomst onder bezwarende titel boekhoudkundige- en managementdiensten verricht voor Y-KG.
- 9 Verzoekster heeft voor 2013 het gehele bedrag van de voorbelasting van de voor haar in een eerder stadium verrichte diensten afgetrokken. Verweerder, het

Finanzamt (Duitse belastingdienst), heeft verzoeksters inbreng om niet ten gunste van X-KG en Y-KG echter beoordeeld als activiteiten die niet hebben gediend om er in btw-rechtelijke zin opbrengst uit te verkrijgen en die derhalve niet kunnen worden ingedeeld bij verzoeksters bedrijfsactiviteit. Voorbelasting, die rechtstreeks en onmiddellijk verband houdt met deze activiteiten, is niet aftrekbaar.

- 10 Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg) heeft het daartegen ingestelde beroep gegrond verklaard. Het heeft uiteengezet dat de verrichting van diensten als inbreng van de vennoten deel uitmaakt van de bedrijfsactiviteit. Dat blijkt uit de rechtspraak van het Hof. Er is geen sprake van misbruik van juridische vormgevingsmogelijkheden. Niet-fiscale redenen rechtvaardigen de gekozen vormgeving.
- 11 Het Finanzamt heeft bij de verwijzende rechter Revision ingesteld tegen de uitspraak van het Finanzgericht.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing**

#### ***Beoordeling van prelabelle vragen***

- 12 Volgens vaste rechtspraak van het Hof en die van de verwijzende rechter heeft een holdingvennootschap recht op aftrek van voorbelasting wanneer haar financiële deelneming in een andere onderneming gepaard gaat met een directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschap waarin wordt deelgenomen, daar een dergelijke inmenging gepaard gaat met handelingen die overeenkomstig artikel 2 van richtlijn 2006/112 zijn onderworpen aan de btw, zoals onder andere de verrichting van administratieve en boekhoudkundige diensten (zie arresten Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, punt 20 e.v.; Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punt 29 e.v.; C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, punt 32, en beschikking MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punt 32 e.v.).
- 13 Verzoekster heeft onder bezwarende titel diensten verricht in een later stadium, in de vorm van boekhoudkundige- en managementdiensten voor haar dochterondernemingen X-KG en Y-KG. Dat wordt door betrokkenen niet betwist.
- 14 Verzoekster heeft derhalve op zich recht op de volledige aftrek van voorbelasting uit de door haar in een eerder stadium betrokken diensten. Het recht op aftrek bestaat eveneens als er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat 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 de belastingplichtige 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 (zie

arresten Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, punt 23; Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punt 31; Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 36; Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 31; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 29; Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punt 26, en beschikking MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punt 39).

- 15 Zo volgt uit vaste rechtspraak dat de kosten die door een holding die zich mengt in het beheer van een dochteronderneming, zijn gemaakt voor de verschillende diensten waarvan zij gebruik heeft gemaakt voor de verwerving van deelnemingen in deze dochteronderneming, deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige, en als zodanig bestanddelen zijn van de prijs van zijn diensten. Er is derhalve in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen deze kosten en de algehele bedrijfsactiviteit van de holding. Daarbij dient het recht op btw-aftrek te worden gewaarborgd zonder daaraan een voorwaarde te verbinden die betrekking heeft op de plaats, het oogmerk of het resultaat van de economische activiteit van de belastingplichtige (arrest Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punt 43 e.v.). Dienaangaande is ook de omvang van de bedrijfsuitoefening of het succes ervan in beginsel niet van belang.

#### *Voorlegging aan het Hof*

- 16 Het is echter onzeker of verzoekster de voorbelasting toch niet kan aftrekken omdat zij de diensten in een eerder stadium heeft afgenomen om ze in te brengen in de dochterondernemingen en deze diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met belastingvrije handelingen van de dochterondernemingen in een later stadium.

#### *Eerste prejudiciële vraag*

- 17 Het is de vraag of verzoekster de in een eerder stadium afgenomen diensten, die zij als inbreng van de vennoot doorgeeft aan X-KG en Y-KG, voor haar onderneming heeft afgenomen en of de kosten daarvan behoren tot haar „algemene kosten” (bestanddelen van de kosten van haar belaste handelingen in een later stadium „boekhouding en management voor de dochterondernemingen”).
- 18 Deze vraag vloeit voort uit het arrest C&D Foods Acquisition, C-502/17 (EU:C:2018:888, punt 37 e.v.), waarin de aftrek van voorbelasting is geweigerd. In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat er geen sprake was van een handeling die erin bestond duurzaam opbrengsten uit activiteiten te verkrijgen, die verder ging dan de enkele verkoop van aandelen. Daaruit heeft het geconcludeerd dat de btw in verband met de aldaar betrokken diensten in een eerder stadium niet aftrekbaar is. Impliciet heeft het Hof daarmee ook ontkend dat (wanneer een rechtstreeks en onmiddellijk verband ontbreekt) de kosten voor de in een eerder stadium afgenomen diensten deel uitmaakten van de algemene kosten van de verzoekster in die zaak en als zodanig waren opgenomen in de prijs van de door haar geleverde goederen of verrichte diensten.

- 19 Bovendien heeft het Hof ook in de arresten *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18 (EU:C:2019:559, punten 26, 27, 29, 31 e.v.), *Vos Aannemingen*, C-405/19 (EU:C:2020:785, punt 39), en *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16 (EU:C:2017:683, punt 39), de aftrek van voorbelasting in bepaalde omstandigheden geweigerd.
- 20 In het hoofdgeding kan derhalve niet worden uitgesloten dat volgens de rechtspraak van het Hof de aftrek van voorbelasting moet worden geweigerd. De diensten konden niet worden afgenomen voor verzoeksters onderneming en haar belaste handelingen, aangezien zij rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de (in hoge mate) van btw vrijgestelde activiteiten van de dochterondernemingen. Per slot van rekening kon verzoekster de diensten niet hebben afgenomen voor haar eigen onderneming, maar voor de ondernemingen van haar dochters. Zij hielden dan verband met de onbelaste handelingen van de dochterondernemingen. Verzoeksters kosten voor de afgenomen diensten zijn ook niet opgenomen in de prijs van de door haar verrichte diensten (boekhouding en management) of onderdeel van haar algemene kosten, maar moeten worden ingedeeld bij bepaalde handelingen van de dochterondernemingen in een later stadium. De grondslag waarop deze handelingen worden toegerekend aan de dochterondernemingen staat los van de betaalde bijdragen van de vennoot en de hoogte daarvan. Zij beïnvloeden „alleen” de hoogte van de winst waar verzoekster recht op heeft.

*Tweede prejudiciële vraag*

- 21 Indien het Hof niettemin zou oordelen dat de betrokken diensten in een eerder stadium recht zouden geven op aftrek van voorbelasting, dan vraagt de verwijzende rechter zich af of de tussenschakeling van een moederverenootschap in de keten van diensten aan de dochteronderneming, teneinde aftrek van voorbelasting te verkrijgen waar zij geen recht op heeft, rechtsmisbruik vormt.
- 22 De vaststelling van misbruik in de zin van de rechtspraak van het Hof vereist ten eerste dat de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend; ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen (zie arresten *Halifax e.a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, punt 74 e.v.; *Cussens e.a.*, C-251/16, EU:C:2017:881, punten 53 en 70; zie eveneens arrest *T Danmark en Y Danmark*, C-116/16 en C-117/16, EU:C:2019:135, punt 97).
- 23 De beoordeling of er sprake is van misbruik in deze zin vereist een feitelijke beoordeling van de omstandigheden van het desbetreffende concrete geval. In het geschil heeft het Finanzgericht geoordeeld dat er sprake is van niet-fiscale redenen. De verwijzende rechter is hieraan gebonden.



- 24 Het is echter de vraag of het in de omstandigheden zoals die in het hoofdgeding gaat om een constellatie waarin op grond van de systematiek van richtlijn 2006/112 en ter vermijding van verstoringen van de mededinging (in de vorm van bevoordeling van holdingconstructies ten opzichte van enkelvoudige ondernemingen) typisch van misbruik moet worden uitgegaan, hoewel de belastingplichtige zich beroept op (vermeend) niet-fiscale redenen.
- 25 Indien het Hof een dergelijke vormgeving niet als misbruik zou beschouwen of indien de door het Finanzgericht vastgestelde niet-fiscale redenen misbruik zouden uitsluiten, zou het risico bestaan dat in gevallen waarin een dochteronderneming geen recht heeft op volledige aftrek van voorbelasting, holdings bij hun gehele inkoop van diensten als „tussenschakel” zouden worden ingevoegd op een manier dat de holding het merendeel van de diensten om niet verricht (= inbrengt in de dochteronderneming). De holding zou dan de volledige aftrek van voorbelasting behouden voor alle diensten in een eerder stadium, hoewel de meeste daarvan niets te maken hebben met hun handelingen onder bezwarende titel, en dat zou leiden tot een aftrek van voorbelasting die noch de moeder, noch de dochter zou hebben wanneer de diensten rechtstreeks zouden worden verricht.
- 26 Dat zou evenmin overeenkomstig het systeem zijn wanneer er niet-fiscale gronden voor de „tussenschakeling” bestaan, en zou holdings een mededingingsvoordeel verschaffen ten opzichte van enkelvoudige ondernemingen, waarbij de aftrek van de voorbelasting wordt geweigerd.