Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61991J0020 - NL
Avis juridique important

|

61991J0020

ARREST VAN HET HOF (DERDE KAMER) VAN 6 MEI 1992. - P. DE JONG TEGEN STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: HOGE RAAD - NEDERLAND. - NAHEFFING OMZETBELASTING - ZESDE BTW-RICHTLIJN. - ZAAK C-20/91.

Jurisprudentie 1992 bladzijde I-02847

Samenvatting
Partijen
Overwegingen van het arrest
Beslissing inzake de kosten
Dictum

Trefwoorden

++++

Fiscale bepalingen ° Harmonisatie van wetgevingen ° Omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde ° Belastbare handelingen ° Onttrekken van bedrijfsgoed voor eigen privé-doeleinden van belastingplichtige ° Bouw in uitoefening van bedrijf van voor eigen bewoning bestemde woning op grond die privé is verworven en in bezit is ° Enkel gebouw belastbaar

(Richtlijn nr. 77/388 van de Raad, art. 5, lid 6, en 11 A, lid 1, sub b)

Samenvatting

Artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn 77/388, dat met een levering onder bezwarende titel gelijkstelt het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privé-doeleinden ingeval met betrekking tot dat goed recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan, moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een belastingplichtige ° te weten een bouwondernemer ° grond verwerft met geen ander doel dan de aanwending van die grond voor eigen privé-doeleinden, maar op die grond in de uitoefening van zijn bedrijf een woning sticht, bestemd voor bewoning door hemzelf, alleen de woning en niet de grond als voor eigen privé-doeleinden aan zijn bedrijf onttrokken in de zin van deze bepaling moet worden beschouwd. Overeenkomstig artikel 11 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing derhalve uitsluitend de waarde van het opgerichte gebouw, doch niet de waarde van de grond.

Partijen

In zaak C-20/91,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van de Hoge Raad der Nederlanden (Derde kamer), in het aldaar aanhangig geding tussen

P. De Jong

en

Staatssecretaris van Financiën

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 5, lid 6, en 11 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG; PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: de Zesde richtlijn),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: F. Grévisse, kamerpresident, J. C. Moitinho de Almeida en M. Zuleeg, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs

griffier: J. A. Pompe, adjunct-griffier

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

° de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door B. R. Bot, secretaris-generaal van het Ministerie van Buitenlandse zaken,

° de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Roeder als gemachtigde,

° de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. F. Buhl en B. J. Drijber, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. W. de Zwaan als gemachtigde, de Duitse regering, vertegenwoordigd door C.-D. Quassowski als gemachtigde, en de Commissie ter terechtzitting van 24 januari 1992,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 februari 1992,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij arrest van 19 december 1990, ingekomen ten Hove op 23 januari 1991, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 177 EEG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 5, lid 6, en 11 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geschil tussen P. De Jong en de Staatssecretaris van Financiën naar aanleiding van een naheffingsaanslag in de omzetbelasting.

3 Op 15 augustus 1978 kocht De Jong, een bouwondernemer, met vrijstelling van omzetbelasting een perceel grond met opstal.

4 Op 30 juli 1979 verkocht hij ongeveer de helft van het perceel aan een derde, zonder hem omzetbelasting in rekening te brengen. Vervolgens sloopte hij de bestaande opstal en bouwde hij twee woningen. De ene ° gereedgekomen in 1980 ° in opdracht van de koper op het verkochte gedeelte van het terrein, de andere ° gereedgekomen in 1981 ° voor zichzelf op het andere gedeelte van het terrein.

5 De Jong bracht de hem ter zake van de voor de bouw van de woning betrokken goederen en diensten als voorbelasting in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek. Ter gelegenheid van de aanwending van een van deze woningen voor eigen privé-doeleinden voerde hij vervolgens op zijn BTW-aangifte als opeisbare belasting (eindbelasting) een bedrag op, gelijk aan de belasting die in aftrek was gebracht (voorbelasting) ter zake van de goederen en diensten die voor de bouw van de voor privé-doeleinden aangewende woning waren gebruikt.

6 De Nederlandse belastingdienst was evenwel van mening, dat krachtens artikel 3, lid 1, sub g, van de Nederlandse wet op de omzetbelasting in de maatstaf van heffing niet alleen de waarde van het huis moest worden begrepen, maar ook de waarde van de grond waarop het gebouwd was, daar ten aanzien van het huis en de bijbehorende grond sprake was van een en dezelfde levering van goederen. Zij legde daarom een naheffingsaanslag in de omzetbelasting op ten bedrage van 26 167 HFL, welk bedrag gelijk is aan 18 % van de waarde van de grond.

7 Het Gerechtshof te Amsterdam, waarbij het geding aanhangig was gemaakt, bevestigde de naheffingsaanslag en wees het argument van De Jong af, dat de grond steeds deel van zijn privé-vermogen had uitgemaakt en bij de bouw van de woning niet in zijn bedrijfsvermogen was overgegaan.

8 Tegen dit arrest stelde De Jong cassatieberoep in bij de Hoge Raad der Nederlanden; hij betoogde dat het Gerechtshof de in artikel 8, lid 4, van de Nederlandse wet op de omzetbelasting bedoelde maatstaf van heffing op onjuiste wijze had bepaald.

9 Van oordeel dat de toepassing van de Nederlandse bepalingen betreffende de omzetbelasting in overeenstemming met de Zesde richtlijn moet zijn, heeft de Hoge Raad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

"1) Dient artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd dat een belastingplichtige ° te weten een bouwondernemer ° die grond verwerft met geen ander doel dan de aanwending van die grond voor eigen privé-doeleinden, vervolgens op die grond in de uitoefening van zijn bedrijf een gebouw ° te weten een woning ° sticht en ten slotte het gebouw met de ondergrond en eventueel de overige bijbehorende grond aanwendt voor eigen privé-doeleinden, niet slechts het gebouw, doch dit gebouw te zamen met de ondergrond en eventueel de overige bijbehorende grond heeft onttrokken aan zijn bedrijf, in de zin van genoemde richtlijnbepaling?

2) Dient de in artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn voor de gelijkstelling van een onttrekking met een levering gestelde voorwaarde dat met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan, te worden verstaan in deze zin dat, indien een onroerend goed, bestaande in een opstal met de ondergrond en eventueel de overige bijbehorende grond, aan het bedrijf is onttrokken, terwijl met betrekking tot de grond geen recht op aftrek is ontstaan, van een levering geen sprake is, noch met betrekking tot het onroerend goed in zijn geheel, noch met betrekking tot een deel daarvan, te weten de opstal?

3) Indien de tweede vraag aldus moet worden beantwoord dat met betrekking tot het gehele onroerend goed een levering als bedoeld in artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn heeft plaatsgevonden, dient het bepaalde in artikel 11 A, lid 1, sub b, van de richtlijn aldus te worden verstaan dat de daar bedoelde maatstaf van heffing dient te worden gesteld op de kostprijs van het onroerend goed in zijn geheel, derhalve met inbegrip van de kostprijs van de grond, of dient deze maatstaf te worden beperkt tot het gedeelte van de kostprijs met betrekking waartoe recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan?"

10 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten en het juridische kader van het hoofdgeding, het procesverloop en de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

11 Onderhavige zaak betreft voornamelijk twee bepalingen:

° artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, dat bepaalt:

"Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privé-doeleinden (...) ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan (...)"

alsmede

° artikel 11 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, dat bepaalt: de maatstaf van heffing voor de in artikel 5, lid 6, bedoelde handelingen is

"de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd".

De eerste vraag

12 Met de eerste vraag wil de verwijzende rechter in wezen vernemen, of een belastingplichtige ° te weten een bouwondernemer ° die grond verwerft met geen ander doel dan de aanwending van die grond voor eigen privé-doeleinden, maar op die grond in de uitoefening van zijn bedrijf een woning sticht, bestemd voor bewoning door hemzelf, die grond voor eigen privé-doeleinden aan zijn bedrijf onttrekt in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn.

13 In haar schriftelijke opmerkingen betoogt de Nederlandse regering, dat door de bouw van een woning op hiertoe ter beschikking van de onderneming gestelde grond in termen van de omzetbelasting nieuw onroerend goed is vervaardigd, bestaande uit het gebouw en de bijbehorende grond. Bijgevolg had de belastingplichtige deze eenheid, die als zodanig het resultaat was van de uitoefening van zijn bedrijf, voor eigen privé-doeleinden aan zijn bedrijf onttrokken.

14 De Duitse regering en de Commissie daarentegen, die ervan uitgaan dat de belastingplichtige de grond voor gebruik voor eigen privé-doeleinden heeft verworven en hem niet voor bedrijfsdoeleinden heeft gebruikt, zijn van oordeel dat de grond nooit tot het bedrijfsvermogen heeft behoord en hieraan dus niet kan zijn onttrokken. Het enkele feit, dat een aannemer als belastingplichtige voor eigen privé-doeleinden een woning bouwt op hem persoonlijk toebehorende grond, heeft niet tot gevolg dat de grond tot bedrijfsgoed wordt.

15 Dienaangaande moet worden opgemerkt, dat artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn tot doel heeft, te verzekeren dat een belastingplichtige die een goed aan zijn bedrijf onttrekt en een gewone consument die een zelfde soort goed koopt, gelijk worden behandeld. Ter verwezenlijking van dit doel verhindert deze bepaling, dat een belastingplichtige die over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed BTW heeft kunnen aftrekken, geen BTW behoeft te betalen, wanneer hij dit goed voor eigen privé-doeleinden aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt, en dus onredelijke voordelen geniet in vergelijking met een gewone consument die het goed koopt en hierover BTW voldoet.

16 Aan deze voorwaarden voor de toepassing van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn is niet voldaan, wanneer het gaat om een perceel grond dat een bouwondernemer, zoals in casu, in particulier bezit heeft en waarop hij in de uitoefening van zijn bedrijf een woonhuis voor zichzelf bouwt.

17 Wanneer een belastingplichtige een goed uitsluitend voor eigen privé-doeleinden verwerft, handelt hij namelijk als particulier en niet als belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn. Bijgevolg zijn de diverse bepalingen van de richtlijn betreffende de verwerving van goederen door een onderneming ° in het bijzonder artikel 17, lid 2, dat belastingplichtigen het recht geeft op aftrek van BTW, alsmede de in de artikelen 18 en 22 van de Zesde richtlijn neergelegde administratieve en boekhoudkundige voorschriften ° niet van toepassing.

18 Bovendien zou het belasten van de grond in een situatie, zoals bedoeld in de eerste prejudiciële vraag, niet in overeenstemming zijn met het doel van gelijke behandeling van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, daar dit ertoe zou leiden dat de belasting verschilt naar gelang de aannemer als belastingplichtige handelt en het huis in de uitoefening van zijn bedrijf bouwt, dan wel als gewoon consument handelt en een derde opdracht geeft een huis op zijn grond te bouwen. In het laatste geval zou krachtens de bepalingen van de Zesde richtlijn immers uitsluitend BTW verschuldigd zijn over de voor het huis betaalde prijs, maar niet over de grond.

19 Hieruit volgt, dat onafhankelijk van de vraag of de grond en het gebouw krachtens de nationale wetgeving onlosmakelijk verbonden zijn, en anders dan de Nederlandse regering in haar schriftelijke opmerkingen heeft betoogd, voor de toepassing van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn moet worden onderscheiden tussen de belastingheffing over de grond die de belastingplichtige in particulier bezit heeft en de belastingheffing over een gebouw dat de belastingplichtige in de uitoefening van zijn bedrijf op deze grond heeft opgericht.

20 Met betrekking tot de belastingheffing over de grond die een bouwondernemer in zijn particulier bezit heeft en waarop hij in de uitoefening van zijn bedrijf een woning voor zichzelf sticht, volgt uit het voorgaande, dat die grond nooit tot het bedrijfsvermogen heeft behoord, en bijgevolg niet aan zijn bedrijf kan zijn onttrokken in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn. Overeenkomstig artikel 11 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing uitsluitend de waarde van het opgerichte gebouw, doch niet de waarde van de grond.

21 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat wanneer een belastingplichtige ° te weten een bouwondernemer ° grond verwerft met geen ander doel dan de aanwending van die grond voor eigen privé-doeleinden, maar op die grond in de uitoefening van zijn bedrijf een woning sticht, bestemd voor bewoning door hemzelf, alleen de woning en niet de grond als voor eigen privé-doeleinden aan zijn bedrijf onttrokken in de zin van deze bepaling moet worden beschouwd.

De tweede en de derde vraag

22 Zoals uitdrukkelijk uit de redengeving van het verwijzingsarrest volgt, heeft de Hoge Raad de tweede en de derde vraag enkel gesteld voor het geval dat het antwoord op de eerste vraag bevestigend zou luiden. Aangezien het antwoord op de eerste vraag ontkennend luidt, behoeven de tweede en derde vraag niet te worden beantwoord.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

23 De kosten, door de regering van het Koninkrijk der Nederlanden, de regering van de Bondsrepubliek Duitsland en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner 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 (Derde kamer),

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 19 december 1990 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een belastingplichtige ° te weten een bouwondernemer ° grond verwerft met geen ander doel dan de aanwending van die grond voor eigen privé-doeleinden, maar op die grond in de uitoefening van zijn bedrijf een woning sticht, bestemd voor bewoning door hemzelf, alleen de woning en niet de grond als voor eigen privé-doeleinden aan zijn bedrijf onttrokken in de zin van deze bepaling moet worden beschouwd.