Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61991J0281 - NL
Avis juridique important

|

61991J0281

ARREST VAN HET HOF (VIJFDE KAMER) VAN 27 OKTOBER 1993. - MUYS'EN DE WINTER'S BOUW- EN AANNEMINGSBEDRIJF BV TEGEN STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: HOGE RAAD - NEDERLAND. - NAHEFFING OMZETBELASTING - ZESDE BTW-RICHTLIJN. - ZAAK C-281/91.

Jurisprudentie 1993 bladzijde I-05405

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 - Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn - Vrijstelling voor verlening van kredieten - Verlening, door leverancier van goederen of diensten, van uitstel van betaling tegen vergoeding van rente - Vrijstelling - Verlening van uitstel tot tijdstip van levering - Inaanmerkingneming van rente als element van tegenprestatie - Belastingheffing

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 11 A, lid 1, sub a, en 13 B, sub d, 1)

Samenvatting

Artikel 13 B, sub d, 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting moet aldus worden uitgelegd, dat een leverancier van goederen of diensten die zijn cliënt tegen vergoeding van rente uitstel van betaling verleent, in beginsel een vrijgesteld krediet in de zin van die bepaling verstrekt. Wanneer echter een leverancier van goederen of diensten zijn cliënt tegen vergoeding van rente slechts tot het tijdstip van levering uitstel van betaling verleent, is die rente geen vergoeding voor een kredietverlening, maar een element van de voor de levering van de goederen of de dienstverrichting verkregen tegenprestatie, in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

Partijen

In zaak C-281/91,

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

Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf BV

en

Staatssecretaris van Financiën,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 13 B, sub d, 1, 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 (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE

(Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. C. Moitinho de Almeida, kamerpresident, R. Joliet, G. C. Rodríguez Iglesias, F. Grévisse en M. Zuleeg, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs

griffier: D. Louterman-Hubeau, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- verzoekster in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door S. T. M. Beelen en M. E. van Hilten, Coopers & Lybrand, belastingadviseurs te Rotterdam,

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

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder en C.-D. Quassowski als gemachtigden,

- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door A. J. Navarro González, directeur-generaal Coördinatie juridische en institutionele aangelegenheden van de Europese Gemeenschappen, en A. H. Hernández-Mora, abogado del Estado voor het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, als gemachtigden,

- de Griekse regering, vertegenwoordigd door N. Mavrikas, assistent-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, 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 opmerkingen van verzoekster in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door S. T. M. Beelen en E. J. Janzen, belastingadviseurs te Rotterdam, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. W. de Zwaan, assistent-juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, de Duitse regering, de Deense regering, vertegenwoordigd

door J. Molde, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, de Griekse regering en de Commissie ter terechtzitting van 21 januari 1993,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 maart 1993,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij arrest van 30 oktober 1991, ingekomen bij het Hof op 6 november daaraanvolgend, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een vraag gesteld over de uitlegging van artikel 13 B, sub d, 1, 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 (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Die vraag is gerezen in een geding tussen Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf BV (hierna: "verzoekster in het hoofdgeding") en de staatssecretaris van Financiën over een door deze laatste opgelegde naheffingsaanslag BTW.

3 Verzoekster in het hoofdgeding is een bouw- en aannemingsbedrijf dat "koop- en aannemingsovereenkomsten" sluit waarbij zij zich hoofdzakelijk verbindt hetzij tot de levering van een stuk grond en de bouw of, in sommige gevallen, de voltooiing van de bouw van een woning, hetzij tot de bouw van een in appartementen opgesplitst gebouw en de levering aan de cliënt van een gedeelte van het gebouw en de bijbehorende grond, met het recht tot het uitsluitend gebruik van dat gedeelte van het gebouw als woning.

4 Volgens die overeenkomsten geschiedt de betaling van de aanneemsom in termijnen, die vervallen naar gelang van de vordering van de bouw. De prijs van de grond wordt hetzij bij het sluiten van de overeenkomst of kort daarna voldaan, hetzij in termijnen te zamen met de aanneemsom.

5 De overeenkomsten staan de cliënt evenwel toe, de betaling van het voor de grond en/of de bouw verschuldigde bedrag uit te stellen tot de datum van overdracht van de eigendom van de grond met de opstal. Aan dit uitstel is in de regel de voorwaarde verbonden, dat de cliënt 10 % van de totale koop- en aanneemsom heeft voldaan. In een dergelijk geval is de koper rente verschuldigd over het openstaande bedrag.

6 De Nederlandse belastingdienst gaf met betrekking tot de over de vervallen termijnen van de aanneemsom verschuldigde rente toepassing aan artikel 11, lid 1, sub j, 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968, waarbij artikel 13 B, sub d, 1, van de Zesde richtlijn in Nederlands recht is omgezet en op grond waarvan zijn vrijgesteld de "verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die ze heeft verleend".

7 Zij weigerde die vrijstelling evenwel toe te passen ten aanzien van de op de datum van levering vervallen rente over de prijs van de grond, wanneer was bepaald dat deze op die datum betaalbaar was. Bijgevolg legde zij verzoekster in het hoofdgeding een naheffingsaanslag in de omzetbelasting op over de periode van 1 januari 1981 tot en met 31 december 1984, die na vermindering 37 269,86 HFL bedroeg.

8 Verzoekster in het hoofdgeding kwam tegen die aanslag op bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage. Het standpunt van de fiscus werd door die rechterlijke instantie bevestigd, op grond

dat in de omstandigheden van het geval de rente die in rekening was gebracht tussen de sluiting van de overeenkomst en de eigendomsoverdracht van de grond, niet kon worden beschouwd als een vergoeding voor de verlening van een krediet, maar als een element van de tegenprestatie voor de levering van de grond.

9 Daarop stelde verzoekster in het hoofdgeding beroep in cassatie in bij de Hoge Raad der Nederlanden, die de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag heeft voorgelegd:

"Indien in een koop-/aannemingsovereenkomst, door een bouwondernemer met een koper/opdrachtgever gesloten, met betrekking tot de vergoeding voor de ingevolge die overeenkomst te leveren grond is bepaald dat deze vergoeding bij of korte tijd na het sluiten van de overeenkomst moet worden betaald, doch tevens dat de koper/opdrachtgever tegen vergoeding van rente recht heeft op uitstel van betaling tot het tijdstip van de levering, is dan die rente naar haar aard aan te merken als een vergoeding voor de verlening van een krediet, als bedoeld in artikel 13 B, sub d, 1, van de Zesde richtlijn, of maakt het als rente in rekening gebrachte bedrag deel uit van de vergoeding voor de levering van de grond?"

10 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten van het hoofdgeding, de toepasselijke bepalingen, 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 Volgens artikel 13 B, aanhef en sub d, 1, van de Zesde richtlijn

"verlenen de Lid-Staten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

(...)

d. (...)

1. verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die ze heeft verleend".

12 Om te beginnen zij beklemtoond, dat een tegen vergoeding van rente verleend uitstel van betaling van de koopprijs van een goed in beginsel kan worden aangemerkt als een vrijgestelde kredietverlening in de zin van die bepaling.

13 Weliswaar dienen de vrijstellingen van artikel 13 strikt te worden uitgelegd (zie arrest van 15 juni 1989, zaak 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Jurispr. 1989, blz. 1737), maar dit neemt niet weg dat, nu de identiteit van de geldschieter of van de lener niet is gepreciseerd, de uitdrukking "verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten" in beginsel voldoende ruim is om mede de verlening van krediet door een leverancier van goederen in de vorm van uitstel van betaling te kunnen omvatten. Anders dan de Commissie beweert, volgt uit de bewoordingen van artikel 13 B, sub d, 1, geenszins, dat deze bepaling uitsluitend ziet op leningen en kredieten verstrekt door banken en financiële instellingen.

14 Deze uitlegging vindt steun in het doel van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijk stelsel, namelijk de belastingplichtigen gelijkheid van behandeling te waarborgen. Aan dit beginsel zou immers worden afgedaan indien een koper belasting verschuldigd was in het geval van kredietverlening door zijn leverancier, maar vrijstelling zou genieten indien hij zich liet financieren door een bank of een andere geldschieter.

15 De prejudiciële vraag ziet op de bijzondere situatie waarin de leverancier van een goed, in casu een stuk grond, zijn cliënt de mogelijkheid biedt, tegen vergoeding van rente de betaling van de prijs slechts tot het tijdstip van levering uit te stellen. Het Hof dient derhalve te beoordelen, of ook die situatie als kredietverlening is aan te merken.

16 Artikel 10, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt onder meer:

"Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht."

Het is dus pas op het tijdstip van levering, dat de maatstaf van heffing moet worden bepaald.

17 Volgens artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing:

"alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde (...)".

18 Uit bovenstaande bepalingen volgt, dat wanneer de leverancier van een goed ermee instemt, dat de koper tegen vergoeding van rente de betaling van de prijs uitstelt tot het tijdstip van levering, die rente moet worden geacht deel uit te maken van de totale waarde van het goed, ook al wordt in de overeenkomst onderscheiden tussen de rente en de prijs.

19 Mitsdien moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord, dat artikel 13 B, sub d, 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een leverancier van goederen of diensten die zijn cliënt tegen vergoeding van rente uitstel van betaling verleent, in beginsel een vrijgesteld krediet in de zin van die bepaling verstrekt. Wanneer echter een leverancier van goederen of diensten zijn cliënt tegen vergoeding van rente slechts tot het tijdstip van levering uitstel van betaling verleent, is die rente geen vergoeding voor een kredietverlening, maar een element van de voor de levering van de goederen of de dienstverrichting verkregen tegenprestatie, in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

20 De kosten door de Nederlandse, de Duitse, de Deense, de Spaanse en de Griekse regering 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 (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 30 oktober 1991 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 13 B, sub d, 1, 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 een leverancier van goederen of diensten die zijn cliënt tegen vergoeding van rente uitstel van betaling verleent, in beginsel een vrijgesteld krediet in de zin van die bepaling verstrekt. Wanneer echter een leverancier van goederen of diensten zijn cliënt tegen vergoeding van rente slechts tot het tijdstip van levering uitstel van betaling verleent, is die rente geen vergoeding voor een kredietverlening, maar een element van de voor de levering van de goederen of de dienstverrichting verkregen tegenprestatie, in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.