Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61994J0004 - NL
Avis juridique important

|

61994J0004

ARREST VAN HET HOF (VIJFDE KAMER) VAN 6 APRIL 1995. - BLP GROUP PLC TEGEN COMMISSIONERS OF CUSTOMS & EXCISE. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: HIGH COURT OF JUSTICE, QUEEN'S BENCH DIVISION - VERENIGD KONINKRIJK. - BELASTING OVER TOEGEVOEGDE WAARDE - UITLEGGING VAN ARTIKEL 2 VAN RICHTLIJN 67/227/EEG EN ARTIKEL 17, LID 2, VAN RICHTLIJN 77/388/EEG - AFTREK VAN VOORBELASTING OP GOEDEREN OF DIENSTEN DIE WORDEN GEBRUIKT VOOR VRIJGESTELDE HANDELINGEN. - ZAAK C-4/94.

Jurisprudentie 1995 bladzijde I-00983

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 ° Aftrek van voorbelasting ° Belasting op diensten, verricht voor vrijgestelde handeling ° Uitsluiting van recht op aftrek ° Vrijgestelde handeling gebruikt voor belaste handeling ° Niet van invloed

(Richtlijnen van de Raad 67/227, art. 2, en 77/388, art. 17)

Samenvatting

Artikel 2 van de Eerste richtlijn 67/227 en artikel 17 van de Zesde richtlijn 77/388 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, moeten aldus worden uitgelegd, dat ° behalve in de door de richtlijn uitdrukkelijk bepaalde gevallen ° wanneer een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige, die deze diensten voor een vrijgestelde handeling gebruikt, deze laatste geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handeling uiteindelijk is gelegen in het verrichten van een belaste handeling. Blijkens de bewoordingen van genoemde bepalingen immers vereist het recht op aftrek een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen, en is het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt te bereiken, niet relevant.

Partijen

In zaak C-4/94,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van de High Court of Justice, Queen' s Bench Division, in het aldaar aanhangig geding tussen

BLP Group plc

en

Commissioners of Customs and Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301), en van artikel 17, lid 2, 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: C. Gulmann, kamerpresident, J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur) en D. A. O. Edward, rechters,

advocaat-generaal: C. O. Lenz

griffier: L. Hewlett

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

° BLP Group plc, vertegenwoordigd door D. Milne, QC, geïnstrueerd door T. Woodgate en S. Coleclough, Solicitors,

° de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, als gemachtigde, bijgestaan door K. P. E. Lasok, Barrister,

° de Griekse regering, vertegenwoordigd door F. Georgakopoulos, adjunct-juridisch adviseur bij de Raad van State, en K. Grigoriou, procesgemachtigde bij de Raad van de State, als gemachtigden,

° de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur T. Cusack en E. Traversa, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van verzoekster in het hoofdgeding, de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Griekse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen ter terechtzitting van 8 december 1994,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 januari 1995,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 14 december 1993, ingekomen bij het Hof op 6 januari 1994, heeft de High Court of Justice, Queen' s Bench Division, het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301; hierna: "Eerste richtlijn") en van artikel 17, lid 2, 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 vragen zijn gerezen in een geding tussen de vennootschap BLP Group plc (hierna: "BLP") en de Commissioners of Customs and Excise (hierna: "Commissioners").

3 BLP is een beheers- en houdstermaatschappij die haar diensten verleent aan een groep vennootschappen die goederen vervaardigen voor de meubel- en doe-het-zelf-industrie. In 1989 kocht zij het maatschappelijk kapitaal van een Duitse vennootschap, Berg Mantelprofilwerk GmbH (hierna: "Berg"). In juni 1991, nadat de financiële situatie van BLP verontrustend was geworden, deden haar bestuurders 95 % van de Berg-aandelen van de hand. De opbrengt van deze verkoop werd gebruikt om de schulden van BLP af te lossen.

4 In haar BTW-aangifte over het tijdvak tot en met 30 september 1991 verzocht BLP om aftrek van de BTW die zij had betaald over drie facturen van respectievelijk haar bankiers, juridisch adviseurs en accountants voor in verband met de verkoop van de Berg-aandelen verrichte diensten.

5 Op grond dat deze aandelenverkoop BTW-rechtelijk gezien een vrijgestelde verrichting vormde, werd de aftrek ° 39 845 UKL ° door de Commissioners geweigerd.

6 BLP stelde tegen deze beslissing beroep in bij het London Value Added Tax Tribunal, waarbij zij zich met name baseerde op de artikelen 17 en 19 van de Zesde richtlijn.

7 Luidens artikel 2, tweede alinea, van de Eerste richtlijn "is bij elke transactie de belasting over de toegevoegde waarde, 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 belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast".

8 In verband met het recht op aftrek bepaalt artikel 17 van de Zesde richtlijn:

"(...)

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) 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;

(...)

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige 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, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

(...)"

9 Artikel 19 regelt de berekening van het pro rata van artikel 17, lid 5:

"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 (...)

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 (...) bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen (...)"

10 Na de verwerping van haar beroep in eerste aanleg, wendde BLP zich tot de Queen' s Bench Division van de High Court of Justice. Tegen de weigering van deze instantie om de zaak voor een prejudiciële beslissing naar het Hof van Justitie te verwijzen, stelde BLP hoger beroep in bij de Court of Appeal, die haar op dit punt in het gelijk stelde en de zaak naar de High Court terugverwees.

11 Onder die omstandigheden heeft deze rechterlijke instantie besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de navolgende prejudiciële vragen voor te leggen:

"1) Wanneer een belastingplichtige (' A') diensten verricht voor een andere belastingplichtige (' B') en die diensten door B voor een vrijgestelde handeling (verkoop van aandelen) worden gebruikt, die als een 'bijkomstige financiële transactie' wordt aangemerkt en tot doel en resultaat heeft, fondsen te verwerven om B' s schulden geheel af te lossen, zijn dan die door A verrichte diensten, gelet op artikel 2 van de Eerste richtlijn en artikel 17 van de Zesde richtlijn,

a) diensten die worden gebruikt voor een vrijgestelde handeling, zodat de voorbelasting niet aftrekbaar is;

b) diensten die worden gebruikt voor belaste handelingen (namelijk voor B' s hoofdbedrijvigheid: het verrichten van belaste leveringen), zodat de voorbelasting volledig aftrekbaar is;

c) diensten die zowel voor vrijgestelde als voor belaste handelingen worden gebruikt, zodat de voorbelasting aftrekbaar is overeenkomstig artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn?

2) Indien op de eerste vraag wordt geantwoord dat c) van toepassing is, en indien een Lid-Staat in de uitoefening van zijn discretionaire bevoegdheid krachtens artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn voor de berekening van het bedrag van de aftrekbare voorbelasting een onder artikel 17, lid 5, sub c, vallende bijzondere methode heeft vastgesteld, is dan artikel 19 van de Zesde richtlijn van toepassing op de berekening van het bedrag van de aftrekbare voorbelasting?

3) Indien het antwoord op de tweede vraag luidt, dat artikel 19 op de berekening van het bedrag van de aftrekbare voorbelasting van toepassing is, staat dan artikel 19, lid 2, volledige aftrek van de voorbelasting toe in die zin, dat bij de berekening volgens artikel 19, lid 1, van de aftrekbare voorbelasting de aandelenverkoop als 'bijkomstige financiële handeling' buiten beschouwing blijft?"

De eerste vraag

12 Volgens verzoekster in het hoofdgeding moet artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn ruim worden uitgelegd: zijn werkingssfeer strekt zich uit tot de BTW die verschuldigd is of voldaan is over leveringen van goederen of over diensten die rechtstreeks dan wel onrechtstreeks met de belaste handelingen van de belastingplichtige samenhangen, en meer bepaald over de levering van vrijgestelde goederen of over diensten die voor belaste handelingen worden gebruikt. In casu zijn de in verband met de verkoop van de Berg-aandelen verrichte diensten gebruikt om de nodige gelden bijeen te brengen voor de aflossing van BLP' s schulden, die nu juist een uitvloeisel waren van de belaste handelingen die zij had verricht.

13 Het beperken van de aftrek van artikel 17, lid 2, tot de BTW die verschuldigd is of voldaan is over leveringen van goederen of over diensten welke rechtstreeks met de belaste handelingen samenhangen, is volgens BLP in strijd met de bewoordingen van deze bepaling, impliceert dat handelingen die onder dezelfde regeling zouden moeten vallen, verschillend worden behandeld, en valt niet te verenigen met het beginsel van neutraliteit van de BTW.

14 Niets rechtvaardigt, aldus BLP, dat diensten die door een accountant of een juridisch adviseur in het kader van belaste handelingen worden verricht, wel recht geven op aftrek van voorbelasting, terwijl een dergelijk recht in het onderhavige geval niet bestaat. In geen van beide gevallen gaan de diensten immers in het eindprodukt op.

15 Indien BLP een banklening had afgesloten om haar tekort aan liquide middelen te dekken, zou de BTW over de diensten van een financieel adviseur die daarbij nodig waren geweest, volledig aftrekbaar zijn. Het beginsel van belastingneutraliteit verlangt evenwel, dat economische beslissingen niet door fiscale factoren mogen worden beïnvloed.

16 Verder betoogt BLP, dat zij de in casu verrichte diensten heeft gebruikt zowel voor handelingen die geen recht op aftrek geven ° de aandelenverkoop °, als voor belaste handelingen ° te weten, alle handelingen die onder haar statutair doel vallen. Bijgevolg is artikel 19 van de Zesde richtlijn, betreffende de berekening van het pro rata in geval van gemengde handelingen, van toepassing en moet, overeenkomstig lid 2 van dat artikel, de vrijgestelde handeling, die een financiële handeling is, bij de berekening van het pro rata van lid 1 buiten beschouwing blijven.

17 Dit betoog kan niet worden aanvaard.

18 Om te beginnen zij onder de aandacht gebracht, dat lid 2 van artikel 17 van de Zesde richtlijn moet worden uitgelegd in samenhang met lid 5 van dat artikel.

19 Lid 5 regelt het recht op aftrek van voorbelasting die betrekking heeft op goederen of diensten die door een belastingplichtige "zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat". De formulering "gebruikt voor" wijst erop, dat het in lid 2 bedoelde recht op aftrek een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen, en dat het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt te bereiken, niet relevant is.

20 Deze uitlegging vindt bevestiging zowel in artikel 2 van de Eerste richtlijn als in artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn.

21 Volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn mag enkel de BTW worden afgetrokken waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

22 Artikel 17, lid 3, sub c, bepaalt het volgende:

"De Lid-Staten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

(...)

c) door de belastingplichtige verrichte handelingen die krachtens artikel 13, B, onder a) en d), punten 1 tot en met 5, zijn vrijgesteld, wanneer de ontvanger buiten de Gemeenschap gevestigd is of wanneer de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een land buiten de Gemeenschap."

23 Deze bepaling toont aan, dat de richtlijn slechts bij wijze van uitzondering voorziet in het recht op aftrek van BTW over goederen of diensten die voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt.

24 Bovendien, zo de uitlegging van BLP werd aanvaard, dan zou de administratie telkens wanneer het ° zoals hier ° gaat om verrichtingen die niet objectief met belaste handelingen samenhangen, moeten onderzoeken wat de belastingplichtige er precies mee voorheeft. Dat zou ingaan tegen de doelstellingen van het BTW-stelsel, namelijk de rechtszekerheid te garanderen en de heffing van de belasting te vergemakkelijken door, uitzonderingsgevallen daargelaten, af te gaan op de objectieve aard van de handeling.

25 Het is juist, dat een onderneming waarvan de bedrijvigheid onder de BTW valt, recht heeft op aftrek van de belasting over diensten die accountants en juridisch adviseurs in verband met belaste handelingen van de belastingplichtige hebben verricht. Ook is juist, dat indien BLP haar tekort aan geldmiddelen door middel van een banklening had gedekt, zij de BTW over de in verband daarmee verrichte diensten van een financieel adviseur had kunnen aftrekken. Dit is evenwel de consequentie van het feit, dat deze diensten, die deel uitmaken van de algemene kosten van de onderneming en dus mede de prijs van de produkten bepalen, door de

belastingplichtige voor belaste handelingen worden gebruikt.

26 Een ondernemer kan zich bij zijn keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen laten leiden door een reeks van factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het BTW-stelsel. Het beginsel van de neutraliteit van de BTW, in de zin van de rechtspraak van het Hof, heeft niet de strekking die BLP eraan toeschrijft. Het gemeenschappelijk BTW-stelsel waarborgt weliswaar een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, doch op voorwaarde dat deze activiteiten op zich aan de BTW zijn onderworpen (zie arrest van 14 februari 1985, zaak 268/83, Rompelman, Jurispr. 1985, blz. 655, r.o. 19).

27 Met betrekking tot het argument ontleend aan artikel 19 van de Zesde richtlijn, moet ten slotte worden opgemerkt, dat deze bepaling onderstelt, dat de belastingplichtige de goederen of diensten heeft gebruikt zowel voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor dat niet het geval is. In casu echter zijn de diensten voor een vrijgestelde handeling gebruikt.

28 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 2 van de Eerste richtlijn en artikel 17 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat wanneer een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige, die deze diensten voor een vrijgestelde handeling gebruikt, deze laatste ° behalve in de door die richtlijnen uitdrukkelijk bepaalde gevallen ° geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handeling uiteindelijk is gelegen in het verrichten van een belaste handeling.

De tweede en de derde vraag

29 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, behoeven de tweede en de derde prejudiciële vraag niet te worden beantwoord.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

30 De kosten door de Griekse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk alsmede door de Commissie van de Europese Gemeenschappen 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 (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de High Court of Justice, Queen' s Bench Division, bij beschikking van 14 december 1993 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, en artikel 17, lid 2, 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, moeten aldus worden uitgelegd, dat wanneer een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige, die deze diensten voor een

vrijgestelde handeling gebruikt, deze laatste ° behalve in de door die richtlijnen uitdrukkelijk bepaalde gevallen ° geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handeling uiteindelijk is gelegen in het verrichten van een belaste handeling.