

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

10 januari 2019 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder a) en c) – Artikel 14, lid 1 – Artikel 24, lid 1 – Handelingen onder bezwarende titel – Handelingen waarbij de tegenprestatie deels uit diensten of goederen bestaat – Sloopovereenkomst – Overeenkomst inzake koop ter demontage”

In zaak C-410/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Korkein hallinto-oikeus (hoogste bestuursrechter, Finland) bij beslissing van 30 juni 2017, ingekomen bij het Hof op 7 juli 2017, in de procedure ingeleid door

A Oy,

in tegenwoordigheid van:

Veronsaajien oikeudenvaltayksikkö,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: K. Jürimäe, kamerpresident, E. Juhász en C. Vajda (rapporteur), rechters,
advocaat-generaal: N. Wahl,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 juli 2018,

gelet op de opmerkingen van:

- A Oy, vertegenwoordigd door M. Kallio en H. Huhtala,
- de Finse regering, vertegenwoordigd door J. Heliskoski als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en I. Koskinen als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder a) en c), artikel 14, lid 1, en artikel 24, lid 1, 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).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een door A Oy ingeleide procedure betreffende de behandeling, voor doeleinden van de belasting over de toegevoegde waarde (btw), van handelingen die worden verricht in het kader van, ten eerste, een sloopovereenkomst, die bepaalt dat de dienstverrichter verplicht is het sloopafval af te voeren, welk afval hij – voor zover het metaalschroot bevat – volgens deze overeenkomst kan doorverkopen, en, ten tweede, een overeenkomst tot aankoop van te demonteren goederen, die de koper onder meer verplicht om deze goederen te slopen of ontmantelen (hierna samen: „demonteren”) en te verwijderen en om het daaruit voortkomende afval af te voeren.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt onder a) en c):

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Artikel 14, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

5 Artikel 24, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”

6 Artikel 73 van diezelfde richtlijn luidt als volgt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

7 Artikel 199, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt onder a) en d):

„De lidstaten kunnen bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht:

a) bouwwerkzaamheden, met inbegrip van herstel-, schoonmaak-, onderhouds-, aanpassings- en sloopwerkzaamheden ter zake van onroerend goed, alsmede de oplevering van een werk in onroerende staat die krachtens artikel 14, lid 3, als een levering van goederen wordt beschouwd;

[...]

d) de levering van oude materialen, oude materialen ongeschikt voor hergebruik in dezelfde staat, industrieel en niet-industrieel afval, afval voor hergebruik, gedeeltelijk verwerkt afval, schroot, en bepaalde goederen en diensten, overeenkomstig de lijst in bijlage VI”.

8 Bijlage VI bij die richtlijn heeft als opschrift „Lijst van goederenleveringen en diensten als bedoeld in punt d) van artikel 199, lid 1” en bepaalt in de punten 1 en 4:

„1) De levering van resten en afval van ferro- en non-ferroproducten en oude materialen, halffabrikaten daaronder begrepen, die het resultaat zijn van het verwerken, vervaardigen of smelten van ferro- en non-ferrometalen of legeringen daarvan;

[...]

4) de levering van en bepaalde verwerkingsdiensten met betrekking tot afval van ferro- en non-ferroproducten alsmede snippers, schroot, resten en afval, en oud materiaal en materiaal voor hergebruik bestaande uit glasscherven en glas, papier en karton, lompen, beenderen, leder, kunstleder, perkament, huiden en vellen, pezen en zenen, bindgaren, touw en kabel, rubber en kunststof”.

Fins recht

9 De arvonlisäverolaki (1501/1993) [wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (1501/1993)] van 30 december 1993, waarbij richtlijn 2006/112 is omgezet in Fins recht, bepaalt in de op de feiten in het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „AVL”) in § 1, eerste alinea, punt 1:

„Overeenkomstig de bepalingen van deze wet moet aan de staat btw worden afgedragen:

over de verkoop van een goed of dienst in het kader van een bedrijfsactiviteit in Finland”.

10 Volgens § 2, eerste alinea, AVL is de persoon die bij een verkoop in de zin van § 1 van deze wet gehouden is btw af te dragen – te weten de belastingplichtige – de verkoper van het goed of de verrichter van de dienst, behoudens andersluidende bepalingen. Een van die bepalingen is § 8d AVL.

11 Laatstgenoemd artikel bepaalt dat de verleggingsregeling van toepassing is op kopers van metaalschroot en afval wanneer zij als ondernemer zijn ingeschreven in het register van btw-plichtigen.

12 Volgens § 17 AVL wordt onder „goed” een lichamelijke zaak alsook elektriciteit, gas, warmte- en koude-energie en elk ander hiermee vergelijkbaar energiegoed verstaan. Onder „dienst” valt alles wat geen goed is en in het kader van een bedrijfsactiviteit kan worden verkocht.

13 Volgens § 18 AVL wordt onder „verkoop van een goed” het onder bezwarende titel overdragen van het eigendomsrecht op een goed verstaan en onder „verkoop van een dienst” het onder bezwarende titel verrichten van een dienst of van elke andere prestatie.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 A is een onderneming die gespecialiseerd is in milieudiensten voor de industrie en de bouw. Zij werkt voor verschillende industriële sectoren, vastgoed- en bouwbedrijven en verricht milieudiensten in Finland en Zweden. Tot haar werkgebied behoren industriële diensten, diensten op het gebied van onroerend goed en gebouwen, sloopdiensten en recycling? en

afvalverwerkingsdiensten.

15 In het kader van haar activiteiten verricht A sloopwerkzaamheden voor haar klanten middels een sloopovereenkomst (hierna: „sloopovereenkomst”). De voorwaarden van deze overeenkomst zijn gebaseerd op de door de ondernemingen van de bouwsector gezamenlijk vastgelegde algemene contractvoorwaarden voor bouwwerkzaamheden. In dit type overeenkomst verbindt A zich ertoe om oude fabrieksgebouwen van haar klant te slopen en om de taken van hoofdaannemer en van voor de bouwdiensten en de bouwdirectie verantwoordelijke aannemer uit te voeren. Volgens de algemene contractvoorwaarden voor bouwwerkzaamheden is A tevens verplicht om het te verwijderen materiaal en het afval juist af te voeren en juist te verwerken.

16 Het materiaal en het afval bestaan deels uit metaalschroot en afval als bedoeld in § 8d AVL, bij de verkoop waarvan de koper belasting verschuldigd is. Een deel van deze goederen kan A doorverkopen aan ondernemingen die recycleerbaar metaalschroot opkopen. A tracht op voorhand in te schatten om hoeveel van deze goederen het gaat en tegen welke prijs zij die zal kunnen doorverkopen, en houdt daar in het kader van de offerte voor de sloopwerkzaamheden rekening mee wanneer zij haar prijs bepaalt, zodat de aan de klant voorgestelde prijs zo concurrerend mogelijk is. De geschatte prijs van de goederen wordt in het kader van de sloopovereenkomst echter niet met de klant besproken of in overleg met hem vastgelegd. De klant wordt steeds een totaalprijs voor de sloopwerkzaamheden aangeboden.

17 Verder koopt A in het kader van haar activiteiten ook oude machines en apparaten van haar klanten, die zij uit hoofde van een overeenkomst inzake koop ter demontage (hierna: „koop-ter-demontageovereenkomst”) dient te slopen of ontmantelen (hierna samen: „demonteren”) en verwijderen uit de bedrijfsruimten of van het bedrijfsterrein van de betrokken klant. Tevens moet zij het daaruit voortkomende afval onder de in de overeenkomst bepaalde voorwaarden afvoeren. Een voorbeeld van dit type overeenkomst is een overeenkomst inzake de koop van bepaalde op een fabrieksterrein gelegen gebouwen. Deze overeenkomst bepaalt dat A de op het terrein gelegen gebouwen en bouwwerken tot aan de grond alsmede de machines, apparaten en het overige meubilair koopt en de door haar gekochte goederen zelf demonteert en verwijdt.

18 Afhankelijk van de aard van de gekochte goederen brengt het ontmantelen, verwijderen en juist verwerken ervan en het afvoeren van het daaruit voortkomende afval bepaalde kosten met zich mee voor A, die zij op voorhand tracht in te schatten en als prijsverlagende factor in aanmerking te nemen bij de door haar geboden koopprijs. Over deze kosten wordt door de contractpartijen echter niet onderhandeld, noch wordt het bedrag ervan in de overeenkomst vastgelegd. Het is op geen enkel moment de bedoeling dat dit bedrag ter kennis komt van de verkoper.

19 A heeft bij de belastingdienst een voorafgaande beslissing (hierna: „ruling”) aangevraagd over de berekening van de btw die zij in het kader van de sloopovereenkomst verschuldigd is voor het verrichten van de sloopwerkzaamheden en in het kader van de koop-ter-demontageovereenkomst voor de aankoop van het metaalschroot en afval.

20 Bij ruling van 11 juni 2015, betreffende de periode van 11 juni 2015 tot en met 31 december 2016, heeft de belastingdienst allereerst verklaard dat A in het kader van een sloopovereenkomst moet worden geacht een sloopdienst aan haar klant te verstrekken en metaalschroot van hem te kopen. De belastingdienst heeft daaruit afgeleid dat A btw moet betalen over de dienst die zij voor haar klant verricht alsook, gelet op de verleggingsregeling, over het metaalschroot dat zij van hem koopt.

21 Voorts heeft de belastingdienst in die ruling geoordeeld dat, wat de koop-ter-demontageovereenkomst betreft, A wordt geacht een sloopdienst voor haar klant te verrichten en

metaalschroot van hem te kopen. Op basis daarvan heeft de belastingdienst geoordeeld dat A niet alleen btw verschuldigd is over de dienst die zij voor haar klant verricht maar ook, gelet op de verleggingsregeling, over het metaalschroot dat zij van hem koopt.

22 Voor geen van beide gevallen heeft de belastingdienst zich in de ruling uitgesproken over de prijsvorming van de tegenprestatie.

23 Tegen de ruling van 11 juni 2015 heeft A beroep ingesteld bij de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki, Finland).

24 Die rechter heeft het beroep bij vonnis van 16 december 2015 verworpen. Hij heeft geoordeeld dat A zowel bij de sloopovereenkomst als bij de koop-ter-demontageovereenkomst moet worden geacht een ruilovereenkomst met haar klant te sluiten, in het kader waarvan zij sloopdiensten verricht en metaalschroot aankoopt en zij derhalve btw verschuldigd is over zowel de dienst die zij voor de klant verricht als het metaalschroot dat zij van hem koopt.

25 A heeft tegen het vonnis van de Helsingin hallinto-oikeus hogere voorziening ingesteld bij de Korkein hallinto-oikeus (hoogste bestuursrechter, Finland).

26 De verwijzende rechter is van mening dat A in het geval van de sloopovereenkomst een dienst onder bezwarende titel verricht en in het geval van de koop-ter-demontageovereenkomst een goed onder bezwarende titel verkrijgt. Volgens hem gaat het hoofdgeding dan ook over de vraag of A in het eerstgenoemde geval tevens een goed onder bezwarende titel verkrijgt en in het laatstgenoemde geval tevens een dienst onder bezwarende titel verricht. De verwijzende rechter preciseert dat A zich tegen de kwalificatie van de betrokken overeenkomsten als ruilovereenkomsten verzet omdat volgens haar het metaalschroot in het geval van de sloopovereenkomst geen tegenprestatie voor de sloopdienst is en de sloopdienst in het geval van de koop-ter-demontageovereenkomst geen tegenprestatie voor de aankoop van het metaalschroot is. Er bestaat volgens die onderneming immers geen rechtstreeks verband tussen de betrokken dienstverrichting of goederenlevering en de ontvangen tegenprestatie.

27 In die omstandigheden heeft de Korkein hallinto-oikeus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dient artikel 2, lid 1, onder c), juncto artikel 24, lid 1, van richtlijn [2006/112] aldus te worden uitgelegd dat sloopwerkzaamheden die worden verricht door een onderneming tot wier bedrijfsactiviteiten sloopwerkzaamheden behoren, als één enkele handeling worden aangemerkt indien de slooponderneming volgens de voorwaarden van de overeenkomst tussen haar en de besteller verplicht is het sloopafval af te voeren en – voor zover het sloopafval metaalschroot bevat – het metaalschroot kan doorverkopen aan ondernemingen die recycleerbaar schroot opkopen?

Of dient een dergelijke overeenkomst inzake sloopwerkzaamheden in het licht van artikel 2, lid 1, onder a), juncto artikel 14, lid 1, van richtlijn [2006/112] aldus te worden uitgelegd dat deze twee handelingen omvat, te weten ten eerste het verrichten van de dienst door de slooponderneming ten behoeve van de besteller van de sloopwerkzaamheden en ten tweede de verkoop van het door te verkopen metaalschroot door de besteller van de sloopwerkzaamheden aan de slooponderneming?

Is hier van belang dat de slooponderneming bij de vaststelling van de prijs van de sloopwerkzaamheden als prijsverlagende factor in aanmerking neemt dat zij de mogelijkheid heeft ook door het verwerken van het sloopafval inkomsten te genereren?

Is hier van belang dat de hoeveelheid en de waarde van het te verwerken sloopafval niet zijn overeengekomen in de overeenkomst inzake de sloopwerkzaamheden en ook niet is overeengekomen dat deze later aan de besteller van de sloopwerkzaamheden worden medegedeeld, en dat de hoeveelheid en de waarde van het sloopafval pas duidelijk worden zodra de slooponderneming dit afval doorverkoopt?

2) Dient artikel 2, lid 1, onder a), juncto artikel 14, lid 1, van richtlijn [2006/112] aldus te worden uitgelegd dat het in een geval waarin een onderneming tot wier bedrijfsactiviteiten sloopwerkzaamheden behoren, met de eigenaar van een sloopobject contractueel overeenkomt dat de slooponderneming het sloopobject koopt en zich op straffe van een boete ertoe verbindt het object binnen een in de overeenkomst vastgestelde periode te slopen en het sloopafval af te voeren, gaat om één enkele handeling die de verkoop van goederen door de eigenaar van het sloopobject aan de slooponderneming omvat?

Of dient een dergelijke overeenkomst in het licht van artikel 2, lid 1, onder c), juncto artikel 24, lid 1, van richtlijn [2006/112] aldus te worden uitgelegd dat deze twee handelingen omvat, te weten ten eerste de verkoop van goederen door de eigenaar van het sloopobject aan de slooponderneming en ten tweede de door de slooponderneming ten behoeve van de verkoper van de goederen verrichte sloopdiensten?

Is hier van belang dat de slooponderneming bij de vaststelling van de prijs in haar koopaanbod voor de goederen als prijsverlagende factor de kosten in aanmerking neemt die voor haar ontstaan ten gevolge van het demonteren en afvoeren van de goederen?

Is van belang dat de verkoper van de goederen weet dat de kosten die voor de slooponderneming ten gevolge van het demonteren en afvoeren van de goederen ontstaan, in aanmerking worden genomen als een factor die de prijs van deze goederen verlaagt, rekening houdend met het feit dat tussen partijen geen afspraak wordt gemaakt over deze kosten en het geschatte of daadwerkelijke bedrag van deze kosten op geen enkel moment ter kennis van de verkoper van de goederen dient te worden gebracht?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

28 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 14, lid 1, en artikel 24, lid 1, van deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een dienstverrichter, te weten een slooponderneming, op grond van een sloopovereenkomst sloopwerkzaamheden dient te verrichten en – voor zover het sloopafval metaalschroot bevat – dit metaalschroot kan doorverkopen, die overeenkomst voor btw-doeleinden een enkele handeling dan wel twee handelingen omvat.

29 Om te beginnen zij erop gewezen dat volgens artikel 2, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112 „leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” en „diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”, aan de btw zijn onderworpen.

30 In dit verband wordt een levering van goederen in artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 gedefinieerd als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” en wordt een dienst in artikel 24, lid 1, ervan gedefinieerd als

„elke handeling die geen levering van goederen is”.

31 Vervolgens blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat, om een goederenlevering of een dienst te kunnen aanmerken als handelingen die „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112 worden verricht, alleen is vereist dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienstverrichting en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie. Van een dergelijk rechtstreeks verband is sprake wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de voor de ontvanger verrichte dienst (zie in die zin arrest van 26 september 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de dienstverrichter, te weten een slooponderneming, zich op grond van een sloopovereenkomst ertoe verbindt om tegen betaling van een door de klant te betalen prijs sloopwerkzaamheden te verrichten en daarbij tevens het te verwijderen materiaal en het afval juist af te voeren en juist te behandelen. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt ook dat die dienstverrichter op voorhand tracht in te schatten hoeveel materiaal en afval er moet worden afgevoerd en tegen welke prijs hij dit later kan doorverkopen, teneinde daar rekening mee te houden wanneer hij de prijs van de sloopwerkzaamheden bepaalt. Verder volgt uit de verwijzingsbeslissing dat wanneer het sloopafval metaalschroot bevat, de dienstverrichter dit schroot volgens de overeenkomst kan doorverkopen aan ondernemingen die recycleerbaar metaalschroot opkopen.

33 In het hoofdgeding staat vast dat de slooponderneming tegen betaling sloopwerkzaamheden voor haar klanten verricht binnen het grondgebied van een lidstaat en derhalve een dienst onder bezwarende titel verricht in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112.

34 Wat de verwijzende rechter in wezen wenst te vernemen is of er tegenover die prestatie tevens een levering van goederen staat, namelijk de levering van het uit het afval en het gebruikte materiaal terugwinbare metaalschroot, zodat de heffingsgrondslag van die prestatie zowel uit de door de klant betaalde prijs als uit de levering bestaat.

35 In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de tegenprestatie voor een dienst kan bestaan uit een goederenlevering en de maatstaf van heffing in de zin van artikel 73 van richtlijn 2006/112 ervan kan vormen, op voorwaarde evenwel dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de dienstverrichting en de goederenlevering en dat de waarde van die levering kan worden uitgedrukt in geld (zie in die zin arrest van 19 december 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Hetzelfde geldt wanneer een goederenlevering in ruil voor een dienst wordt verricht, voor zover voormelde voorwaarden zijn vervuld (zie in die zin arrest van 26 september 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Uit diezelfde rechtspraak volgt dat ruilovereenkomsten, waarbij de tegenprestatie per definitie in natura wordt betaald, en handelingen waarvoor de tegenprestatie in geld wordt betaald, vanuit economisch en commercieel oogpunt twee identieke situaties zijn (arrest van 26 september 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 In casu blijkt uit het in punt 32 van het onderhavige arrest beschreven feitenrelaas van het hoofdgeding dat de dienstverrichter, te weten een slooponderneming, naast een geldelijke vergoeding voor de sloopwerkzaamheden, uit hoofde van de sloopovereenkomst tevens herbruikbaar metaalschroot van zijn klant verkrijgt dat hij vervolgens kan doorverkopen. Er is in

deze situatie dus sprake van een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112.

38 Wat de vraag betreft of die levering wordt verricht „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de richtlijn, volgt uit vaste rechtspraak dat de tegenprestatie die voor een handeling de maatstaf van heffing vormt, een subjectieve waarde is. Indien die waarde niet bestaat uit een tussen partijen overeengekomen geldsom, moet zij, om subjectief te zijn, de waarde zijn welke de begunstigde van een dienst die de tegenprestatie voor de goederenlevering vormt, toekent aan de diensten waarvan hij zich wil verzekeren, en moet zij overeenkomen met het bedrag dat hij bereid is daaraan te besteden (zie in die zin arrest van 19 december 2012, Orfey, C?549/11, EU:C:2012:832, punten 44 en 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Daaruit volgt dat in een situatie als die welke aan de orde is in het hoofdgeding, tegenover de levering van het herbruikbare metaalschroot een tegenprestatie staat indien de afnemer, te weten een slooponderneming, aan die levering een waarde toekent die hij in aanmerking neemt wanneer hij zijn prijs voor de sloopwerkzaamheden bepaalt, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren.

40 De omstandigheid dat de hoeveelheid uit het sloopafval terug te winnen metaalschroot en de waarde daarvan niet zijn overeengekomen in de sloopovereenkomst, laat die conclusie onverlet.

41 Uit de rechtspraak van het Hof volgt immers dat eventuele technische moeilijkheden bij de vaststelling van de hoogte van de tegenprestatie op zich geen reden zijn om aan te nemen dat er geen tegenprestatie is (zie naar analogie arrest van 14 juli 1998, First National Bank of Chicago, C?172/96, EU:C:1998:354, punt 31).

42 Hoe dan ook moet erop worden gewezen dat het in het in punt 39 van het onderhavige arrest genoemde geval mogelijk is de waarde van de levering van het herbruikbare metaalschroot te bepalen. Rekening houdend met de in punt 38 van dit arrest aangehaalde rechtspraak moet die waarde worden geacht gelijk te zijn aan het bedrag waarmee de dienstverrichter de prijs voor zijn sloopwerkzaamheden vermindert.

43 Aan de in punt 39 van dit arrest getrokken conclusie wordt evenmin afgedaan door de omstandigheid dat de ontvanger van de sloopdienst het precieze bedrag van de waarde van het herbruikbare metaalschroot, zoals geëvalueerd door de dienstverrichter, niet kent (zie naar analogie arrest van 14 juli 1998, First National Bank of Chicago, C?172/96, EU:C:1998:354, punt 49).

44 In een dergelijk geval worden dus in het kader van eenzelfde overeenkomst over en weer handelingen uitgewisseld tussen de dienstverrichter en zijn klant, zodat er een rechtstreeks verband in de zin van de in punt 35 van dit arrest aangehaalde rechtspraak bestaat tussen het verrichten van de sloopwerkzaamheden en het leveren van het herbruikbare metaalschroot.

45 Aangaande de vraag of de levering van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde herbruikbare metaalschroot een belastbare handeling vormt, dient te worden gepreciseerd dat volgens artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112, een goederenlevering onder bezwarende titel slechts aan de btw is onderworpen indien zij wordt verricht „door een als zodanig handelende belastingplichtige”, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren.

46 In een dergelijk geval wordt de heffingsgrondslag van de dienst die het voorwerp van een sloopovereenkomst als aan de orde in het hoofdgeding uitmaakt, gevormd door de prijs die de klant daadwerkelijk betaalt én door de waarde die de dienstverrichter aan het herbruikbare

metaalschroot toekent, zoals die tot uiting komt in het bedrag waarmee hij de voor de dienst aangerekende prijs vermindert.

47 Soms kan echter blijken dat die waarde niet overeenstemt met de economische en commerciële realiteit, wat volgens de rechtspraak van het Hof nochtans een wezenlijk criterium is voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel. In een dergelijk geval staat het aan de nationale rechter om zich ervan te vergewissen dat er, gelet op alle relevante omstandigheden, geen sprake is van misbruik (zie in die zin arrest van 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punten 39, 46 en 52).

48 Bijgevolg dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 14, lid 1, en artikel 24, lid 1, van deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een dienstverrichter, te weten een slooponderneming, op grond van een sloopovereenkomst sloopwerkzaamheden dient te verrichten en – voor zover het sloopafval metaalschroot bevat – dit metaalschroot kan doorverkopen, die overeenkomst bestaat uit een dienstverrichting onder bezwarende titel, namelijk de sloopwerkzaamheden, en tevens uit een goederenlevering onder bezwarende titel, namelijk de levering van het metaalschroot, indien de afnemer, te weten die onderneming, aan deze levering een waarde toekent, die hij in aanmerking neemt wanneer hij zijn prijs voor de sloopwerkzaamheden bepaalt. De levering is evenwel slechts aan de btw onderworpen indien zij wordt verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige.

Tweede vraag

49 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 14, lid 1, en artikel 24, lid 1, van deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een koper, te weten een slooponderneming, op grond van een koop-ter-demontageovereenkomst een te demonteren goed koopt en zich op straffe van een contractuele boete ertoe verbindt om dit goed te demonteren en te verwijderen alsook om het daaruit voortkomende afval binnen een in de overeenkomst bepaalde termijn af te voeren, die overeenkomst voor btw-doeleinden een enkele handeling dan wel twee handelingen omvat.

50 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat in het kader van de koop-ter-demontageovereenkomst, de koper – te weten een slooponderneming – oude gebouwen, bouwwerken tot aan de grond van een fabrieksterrein alsmede machines, apparaten en ander meubilair aankoopt en uit hoofde van de overeenkomst gehouden is om die te demonteren en te verwijderen alsook om het daaruit voortkomende afval op straffe van een contractuele boete binnen een bepaalde termijn uit de fabrieksgebouwen of van het fabrieksterrein af te voeren. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt verder dat de koper op voorhand tracht in te schatten hoeveel het demonteren, verwijderen en juist verwerken van de te demonteren goederen hem zal kosten zodat hij daar rekening mee kan houden bij de door hem voorgestelde koopprijs.

51 In het hoofdgeding staat vast dat er bij een dergelijke overeenkomst sprake is van een goederenlevering onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112 binnen het grondgebied van een lidstaat, namelijk de levering van een te demonteren goed tegen betaling van een koopprijs. Het gaat daarbij om een belastbare handeling op voorwaarde dat de levering wordt verricht „door een als zodanig handelende belastingplichtige” in de zin van die bepaling, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren.

52 De verwijzende rechter vraagt zich in wezen af of er tegenover die levering tevens een dienst staat, te weten demontage- en afvoeringswerkzaamheden, zodat de heffingsgrondslag van de levering zowel uit de in het voorgaande punt van dit arrest bedoelde koopprijs als uit deze

dienst bestaat.

53 In dit verband lijkt uit het in punt 50 van dit arrest beschreven feitenrelaas te volgen dat de koper, te weten een slooponderneming, naast het betalen van de in de overeenkomst voor de levering van het te demonteren goed overeengekomen koopprijs, uit hoofde van deze overeenkomst gehouden is om het goed te demonteren en te verwijderen en om het daaruit voortkomende afval op straffe van een contractuele boete binnen een bepaalde termijn af te voeren. Voor zover de koper het goed moet demonteren en verwijderen en het afval moet afvoeren, en hij hiermee specifiek aan de behoeften van de verkoper beantwoordt, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren, gaat het om een dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van richtlijn 2006/112.

54 Overeenkomstig de in punt 38 van dit arrest aangehaalde rechtspraak staat er in een situatie als die in het hoofdgeding tegenover de demontage? en afvoeringswerkzaamheden een tegenprestatie indien de koper, te weten een slooponderneming, daaraan een waarde toekent die hij als prijsverlagende factor in aanmerking neemt bij de door hem voor het te demonteren goed aangeboden koopprijs, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren.

55 Gelet op de overwegingen in de punten 40, 41 en 43 van dit arrest moet worden benadrukt dat aan die conclusie niet wordt afgedaan door de omstandigheid dat de kosten van de demontage? en afvoeringswerkzaamheden door partijen in hun overeenkomst niet zijn gespecificeerd, en evenmin door de omstandigheid dat de verkoper niet op de hoogte is van het bedrag van de kosten die in aanmerking zijn genomen om de geboden koopprijs te bepalen.

56 Hoe dan ook is het in het in punt 54 van dit arrest genoemde geval mogelijk om de waarde van de demontage? en afvoeringswerkzaamheden te bepalen. Rekening houdend met de in punt 38 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak moet die waarde immers worden geacht overeen te komen met het bedrag dat de koper, te weten een slooponderneming, in aanmerking neemt om de koopprijs voor het te demonteren goed te verlagen.

57 In een dergelijk geval worden dus krachtens eenzelfde overeenkomst over en weer handelingen uitgewisseld tussen de koper, te weten een slooponderneming, en de begunstigde, te weten de leverancier van het te demonteren goed, zodat er tussen de levering van het te demonteren goed en de demontage? en afvoeringswerkzaamheden een rechtstreeks verband bestaat in de zin van de in punt 35 van dit arrest aangehaalde rechtspraak.

58 In dat geval wordt de heffingsgrondslag voor de levering van het te demonteren goed dan ook gevormd door de prijs die daadwerkelijk voor de koop van dit goed is betaald en door het bedrag dat de koper in aanmerking heeft genomen om de door hem geboden koopprijs te verlagen.

59 Soms kan echter blijken dat dit bedrag niet overeenstemt met de economische en commerciële realiteit, wat volgens de in punt 47 van dit arrest aangehaalde rechtspraak nochtans een wezenlijk criterium is voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel, in welk geval het volgens die rechtspraak aan de nationale rechter staat om zich ervan te vergewissen dat er, gelet op alle relevante omstandigheden, geen sprake is van misbruik.

60 Bijgevolg dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 14, lid 1, en artikel 24, lid 1, van deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een koper, te weten een slooponderneming, op grond van een koop-ter-demontageovereenkomst een te demonteren goed koopt en zich op straffe van een contractuele boete ertoe verbindt om dit goed te demonteren en te verwijderen alsook om het afval binnen een in de overeenkomst bepaalde termijn af te voeren, die

overeenkomst bestaat uit een goederenlevering onder bezwarende titel, namelijk de levering van een te demonteren goed. Deze levering is evenwel slechts aan de btw onderworpen indien zij wordt verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren. Voor zover de koper het goed moet demonteren en verwijderen en het afval moet afvoeren, en hij hiermee specifiek aan de behoeften van de verkoper beantwoordt, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren, bestaat die overeenkomst tevens uit een dienst onder bezwarende titel, namelijk de demontage? en afvoeringswerkzaamheden, indien de koper daaraan een waarde toekent die hij als prijsverlagende factor in aanmerking neemt voor de vaststelling van de door hem voor het te demonteren goed geboden koopprijs, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren.

Kosten

61 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 (Negende kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 2, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met artikel 14, lid 1, en artikel 24, lid 1, van deze richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat wanneer een dienstverrichter, te weten een slooponderneming, op grond van een sloopovereenkomst sloopwerkzaamheden dient te verrichten en – voor zover het sloopaafval metaalschroot bevat – dit metaalschroot kan doorverkopen, die overeenkomst bestaat uit een dienstverrichting onder bezwarende titel, namelijk de sloopwerkzaamheden, en tevens uit een goederenlevering onder bezwarende titel, namelijk de levering van het metaalschroot, indien de afnemer, te weten die onderneming, aan deze levering een waarde toekent die hij in aanmerking neemt wanneer hij zijn prijs voor de sloopwerkzaamheden bepaalt. De levering is evenwel slechts aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen indien zij wordt verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige.**

2) **Artikel 2, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 14, lid 1, en artikel 24, lid 1, van deze richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat wanneer een koper, te weten een slooponderneming, op grond van een koop-ter-demontageovereenkomst een te demonteren goed koopt en zich op straffe van een contractuele boete ertoe verbindt om dit goed te slopen of demonteren en te verwijderen alsook om het afval binnen een in de overeenkomst bepaalde termijn af te voeren, die overeenkomst bestaat uit een goederenlevering onder bezwarende titel, namelijk de levering van een te demonteren goed. Deze levering is evenwel slechts aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen indien zij wordt verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren. Voor zover de koper het goed moet slopen of demonteren en verwijderen en het afval moet afvoeren, en hij hiermee specifiek aan de behoeften van de verkoper beantwoordt, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren, bestaat die overeenkomst tevens uit een dienst onder bezwarende titel, namelijk de sloop? of demontage? en afvoeringswerkzaamheden, indien de koper daaraan een waarde toekent die hij als prijsverlagende factor in aanmerking neemt voor de vaststelling van de door hem voor het te demonteren goed geboden koopprijs, waarbij het aan de verwijzende rechter**

staat om dit te verifiëren.

ondertekeningen

* Procestaal: Fins.