

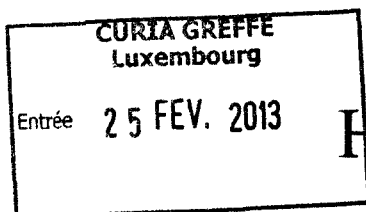


Datum van
inontvangstneming

:

28/03/2013

C-92/13 - ①



Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

Nr. 11/04457

1 februari 2013

Ingeschreven in het register van het
Hof van Justitie onder nr. 928.454
Luxemburg, 26-02-2013
De Griffier,
voor deze
Fax / E-mail: Manuela Ferreira
Neergelegd op: 25.02.13 Maria Manuela Ferreira
Hoofdadministrateur

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de gemeente 's-Hertogenbosch (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 9 september 2011, nr. 09/00614, betreffende een beschikking inzake omzetbelasting.

1. Het geding in feitelijke instantie

Belanghebbende heeft verzocht om teruggaaf van omzetbelasting over het tijdvak juli 2002. Dit verzoek is door de Inspecteur bij beschikking ingewilligd. De Inspecteur heeft, na tegen de beschikking gemaakt bezwaar, bij uitspraak de bij de beschikking verleende teruggaaf verhoogd.

Het Hof (nr. 04/00683) heeft het tegen die uitspraak ingestelde beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Inspecteur vernietigd, en belanghebbende niet-ontvankelijk verklaard in haar bezwaar.

2. Het eerste geding in cassatie

De uitspraak van het Hof is op het beroep van belanghebbende bij arrest van de Hoge Raad van 13 november 2009, nr. 43864, LJN BB6436, BNB 2010/50, vernietigd, met verwijzing van het geding naar hetzelfde gerechtshof ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dat arrest.

Het Hof heeft het beroep ongegrond verklaard. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

3. Het tweede geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal M.E. van Hilten heeft op 12 juni 2012 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie. De conclusie is aan dit arrest gehecht.

De Staatssecretaris heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

4. Beoordeling van het middel

4.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

4.1.1. Belanghebbende, een gemeente, verricht enerzijds handelingen in haar hoedanigheid van overheid als bedoeld in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, en anderzijds handelingen in de

hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn (ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968, hierna: de Wet). Van de laatstvermelde handelingen is een deel vrijgesteld op de voet van artikel 11 van de Wet, zodat belanghebbende (ook) in zoverre geen recht op aftrek van haar in rekening gebrachte omzetbelasting toekomt.

4.1.2. Belanghebbende heeft opdracht gegeven tot de bouw van een nieuw stadskantoor (hierna: het stadskantoor), dat zou worden gebruikt voor alle soorten handelingen van belanghebbende. Met de bouw is in het jaar 2000 begonnen. Voorzien was dat het stadskantoor voor 94 percent zou worden gebruikt voor het verrichten van de hiervoor bedoelde overheidshandelingen. Voor het overige zou belanghebbende het gaan gebruiken in haar hoedanigheid van belastingplichtige, in de verhouding 5 percent voor prestaties waaraan recht op aftrek van btw is verbonden en 1 percent voor prestaties waaraan geen recht op aftrek is verbonden.

4.1.3. In de gedurende het tijdvak juli 2002 ter zake van de bouw van het stadskantoor aan belanghebbende uitgereikte facturen was een bedrag aan omzetbelasting begrepen van in totaal € 287.999. Belanghebbende heeft dit bedrag niet als in aftrek te brengen omzetbelasting in haar aangifte over dat tijdvak verwerkt. Haar aangifte resulteerde in een door haar te ontvangen bedrag van € 32. Belanghebbende heeft de Inspecteur verzocht dit bedrag terug te geven, wat de Inspecteur bij de onderwerpelijke beschikking heeft gedaan. Belanghebbende heeft vervolgens bezwaar gemaakt tegen deze beschikking

en de Inspecteur verzocht teruggaaf te verlenen van het hiervoor vermelde bedrag van € 287.999. Zij stelde zich daarbij op het standpunt dat aan haar een nieuw vervaardigde zaak in de zin van artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet (artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn) opgeleverd zou gaan worden, terwijl zij die zou gaan gebruiken voor als belastingplichtige te verrichten handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar de reeds verleende teruggaaf van € 32 vermeerderd met € 17.279, dat is 6 percent van het alsnog teruggevraagde bedrag van € 287.999.

4.1.4. Het stadskantoor is op 1 april 2003 in gebruik genomen.

4.2. Het Hof heeft - voor zover in cassatie van belang - geoordeeld dat belanghebbende niet met betrekking tot het gehele stadskantoor heeft beschikt voor bedrijfsdoeleinden in de zin van artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet. Een andersluidend oordeel zou, aldus het Hof, bovendien in strijd zijn met de Zesde richtlijn. Volgens deze richtlijn behoren niet-economische activiteiten als het verrichten van overheidsprestaties buiten de werkingssfeer van deze richtlijn te blijven. Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet, al dan niet bij wege van een redelijke wetstoepassing, wel van toepassing is voor zover het stadskantoor wordt gebruikt voor het verrichten van belaste en vrijgestelde prestaties, zijnde in dit geval 6 percent van de totale door belanghebbende te verrichten prestaties. In zoverre heeft belanghebbende naar 's Hof's oordeel recht op aftrek

van de in rekening gebrachte omzetbelasting, welk bedrag overeenkomt met het bedrag dat de Inspecteur in zijn uitspraak op bezwaar in aanmerking heeft genomen.

4.3. Het middel richt zich tegen de hiervoor in 4.2 vermelde oordelen van het Hof met het betoog dat belanghebbende op grond van artikel 15, leden 1 en 4, van de Wet recht heeft op onmiddellijke en volledige aftrek van alle ter zake van de bouw van het stadskantoor in rekening gebrachte bedragen aan omzetbelasting. De desbetreffende goederen en diensten zijn immers, aldus het middel, afgenomen met het oog op het later verrichten van een met omzetbelasting belaste prestatie, te weten het na de oplevering van het stadskantoor beschikken voor bedrijfsdoeleinden over een in het eigen bedrijf vervaardigd goed. Deze prestatie moet, aldus nog steeds het middel, op grond van artikel 3, lid 1, aanhef en letter h, van de Wet in verbinding met artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, aanhef en onder 1°, van de Wet worden aangemerkt als een aan de omzetbelasting onderworpen levering van dat goed.

4.4.1. Artikel 3, lid 1, aanhef en letter h, van de Wet (tekst 2002) luidt als volgt:

"1. Leveringen van goederen zijn:

(...)

h. het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, de op die goederen drukkende belasting niet of niet geheel voor aftrek in aanmerking zou komen; met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen; van de toepassing van dit onderdeel worden uitgezonderd andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen (...)"

Artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet is gegrond op artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn. Volgens deze bepaling kunnen de lidstaten met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van - onder meer - een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde. De in de bepaling gebruikte woorden "goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt [...]" moet aldus worden begrepen dat zij niet alleen betrekking hebben op goederen die volledig zijn vervaardigd, gebouwd, gewonnen of bewerkt door de betrokken belastingplichtige zelf, maar ook op goederen die in opdracht van die belastingplichtige door een derde zijn vervaardigd, gebouwd, gewonnen of bewerkt met behulp van door die belastingplichtige ter beschikking gestelde stoffen (vgl. HvJ 8 november 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, BNB 2013/9 (hierna: het arrest gemeente Vlaardingen), punt 27). Dit betekent dat deze bepaling mede van toepassing kan zijn in gevallen waarin een belastingplichtige een pand laat bouwen op een hem toebehorend perceel grond, zij het met inachtneming van de beperkingen die daaraan zijn gesteld in de verklaring voor recht van het arrest gemeente Vlaardingen.

4.4.2. In punt 25 van het arrest gemeente Vlaardingen heeft het Hof van Justitie overwogen dat artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn situaties betreft waarin het aftrekmechanisme, dat in de

Zesde richtlijn in de regel is voorzien, geen toepassing kan vinden.

Het Hof van Justitie heeft voorts in punt 26 van het arrest gemeente Vlaardingen overwogen dat artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn de lidstaten in het bijzonder toestaat hun belastingstelsel zodanig in te richten dat ondernemingen die vanwege het feit dat zij een van btw vrijgestelde activiteit verrichten niet de btw in aftrek kunnen brengen die zij hebben betaald bij de aanschaf van bedrijfsgoederen, geen nadeel ondervinden ten opzichte van de concurrenten die dezelfde activiteit verrichten met behulp van goederen die zij zonder btw-betaling hebben verkregen door deze goederen zelf te vervaardigen of, meer in het algemeen, door deze in het kader van hun bedrijf te verkrijgen.

4.4.3. In het onderhavige geval rijst in verband met het door belanghebbende gedane beroep op een onmiddellijk en volledig recht op aftrek - mede in het licht van hetgeen hiervoor in 4.4.2 is overwogen - de vraag of artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn in dit geval van toepassing is. Het betreft een situatie waarin een derde-belastingplichtige in opdracht van een gemeente een onroerend goed vervaardigt dat door die gemeente voor 94 percent wordt gebruikt ten behoeve van werkzaamheden die de gemeente als overheid verricht en voor 6 percent ten behoeve van prestaties die de gemeente als belastingplichtige verricht (5 percent belaste en 1 percent vrijgestelde prestaties). Belet de omstandigheid dat gemeenten in beginsel voor de werkzaamheden die zij als overheid verrichten niet in de heffing van btw worden betrokken in een geval als het onderhavige niet de

toepassing van artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn, aangezien de gemeente op grond van de toepassing van deze bepaling recht op aftrek zou krijgen van de door de derde-belastingplichtige ter zake van de vervaardiging van het stadskantoor in rekening gebrachte btw? Deze vraag rijst omdat de Zesde richtlijn met betrekking tot gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen voor hun optreden als overheid niet voorziet in de mogelijkheid van het creëren van een aftrekmechanisme dat verbonden is met de regeling van artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn. Of is voor de toepassing van artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn voldoende dat de gemeente van het stadskantoor mede gebruik maakt voor (vrijgestelde) prestaties waarvoor zij belastingplichtige is, ook indien dit gebruik gering is?

4.4.4. Verdedigd zou kunnen worden dat in gevallen waarin het gebruik van het goed voor 94 percent is toe te rekenen aan het gebruik als overheid, de gemeente het goed niet heeft vervaardigd in het kader van haar bedrijf noch dat goed gaat bestemmen voor bedrijfsdoeleinden in de zin van artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn. Daarvoor pleit dat handelingen die een gemeente als overheid verricht buiten de heffing van btw blijven. Indien een dergelijk lichaam een goed laat vervaardigen dat geheel is bestemd te worden gebruikt voor handelingen als overheid, wordt de ingebruikname niet aangemerkt als een levering onder bezwarende titel omdat dit lichaam voor zijn overheidshandelen niet als een belastingplichtige kan worden aangemerkt.

4.4.5. Verdedigbaar is echter ook dat het in gebruik nemen van het goed, ook al wordt het voor een gering gedeelte voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, toch als het beschikken over het gehele goed voor bedrijfsdoeleinden moet worden beschouwd. Vervolgens komt de btw, die bij de ingebruikname van het stadskantoor ingevolge artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn is verschuldigd, niet voor aftrek in aanmerking voor zover de btw aan overheidshandelingen is toe te rekenen. Daarmee wordt recht gedaan aan de hiervoor vermelde doelstelling van de richtlijnbevestiging, aangezien elke mogelijke concurrentievervalsing wordt tegengegaan, ook indien deze relatief klein zou zijn.

4.4.6. Een derde benadering zou kunnen zijn dat artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn naar evenredigheid van het gebruik van het stadskantoor wordt toegepast, zoals in dit geval het Hof heeft gedaan. Het gevolg daarvan zou zijn dat het stadskantoor bij de ingebruikname niet voor 100, maar voor 6 percent geleverd zou worden in de zin van artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn en dat voorts de in verband met de vervaardiging in rekening gebrachte omzetbelasting voor 6 percent aftrekbaar zou zijn.

4.5. Gelet op het voorgaande zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU een vraag voorleggen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie met betrekking tot de uitlegging van het Unierecht.

5. Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak te doen over de volgende vraag:

Dient artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd dat als levering onder bezwarende titel wordt aangemerkt de situatie waarin een gemeente een gebouw in gebruik neemt dat zij op eigen grond heeft laten bouwen en dat zij voor 94 percent gaat gebruiken voor haar werkzaamheden als overheid en voor 6 percent voor haar werkzaamheden als belastingplichtige, waarvan 1 percent voor vrijgestelde prestaties waaraan geen recht op aftrek is verbonden?

De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.

Dit arrest is geweest door de vice-president J.A.C.A. Overgaauw als voorzitter, en de raadsheren D.G. van Vliet, E.N. Punt, C.H.W.M. Sterk en M.A. Fierstra in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 1 februari 2013.

