

CONCLUSIE VAN DE ADVOCaat-GENERAAL S. ROZÈS
VAN 6 MEI 1982 ¹

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

Het Finanzgericht München heeft het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht omtrent de uitlegging van het begrip „tegenwaarde” als bedoeld in artikel 8, eerste alinea, sub a, van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967.

I — De feiten zijn de volgende:

De vennootschap Bausystem AG te Zürich kreeg in juni 1971 van een uit vier Duitse ondernemingen bestaand consortium opdracht voor de bouw van een parkeergarage te West-Berlijn. Daar Bausystem in de Bondsrepubliek Duitsland geen eigen vestiging had, besteedde zij het werk uit aan een onderaannemer.

Toen er ernstige constructiefouten aan het licht waren gekomen, trok het consortium op 2 juli 1973 de opdracht in. Nadat de door Bausystem gemaakte kosten gedeeltelijk waren vergoed, vorderde Bausystem op 11 januari 1974 betaling van het restant. Toen het consortium dit weigerde, stelde zij een actie in bij het Landgericht München, dat op 24 februari 1977 het restant van de vordering bepaalde op DM 665 586, vermeerderd met rente ad vijf procent, te rekenen vanaf 15 januari 1974. In hoger beroep bepaalde het Oberlandesgericht München op 24 november 1978 het aan Bausystem verschuldigd bedrag op DM 584 249,63, vermeerderd met rente ad vijf procent vanaf 15 januari 1974; het bracht namelijk de door Bausystem gerealiseerde besparingen en door het con-

sortium betaalde voorschotten in mindering en compenseerde een aantal bedragen.

Uit de ontbinding van de overeenkomst door het consortium maakte de Duitse belastingdienst op dat de dienst was verricht, en dat de hieruit door Bausystem behaalde omzet belastbaar was over het jaar 1973.

Op grond van verscheidene controles werd de belasting over de toegevoegde waarde (BTW) voor 1973 vastgesteld op DM 191 050,85, waarbij een bedrag van DM 143 628 — zijnde de krachtens het arrest van het Oberlandesgericht betaalde rente — in de belastinggrondslag was betrokken.

Bausystem, die tot voldoening van de belasting gehouden was, weigerde een bedrag van DM 15 799 aan de fiscus te voldoen. Dit bedrag, dat in de loop van het geding werd verminderd tot DM 14 233,40 vertegenwoordigt de BTW over de bruto vergoeding, bestaande uit de ingevolge het arrest van het Oberlandesgericht door het consortium betaalde rente (11/111 van 143 628).

Het Finanzgericht München waar Bausystem in beroep is gekomen, vraagt het Hof of de „tegenwaarde” die de belastinggrondslag van de BTW vormt als bedoeld in artikel 8, eerste alinea, sub a, van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, eveneens bedragen omvat die de ondernemer naast de voor de dienst overeengekomen, doch op de

¹ — Vertaald uit het Frans.

vervaldag nog niet betaalde vergoeding ontvangt, indien het aanvullende bedrag bestaat in rente over de uitstaande vordering ter vergoeding aan de schuldeiser van de door de vertraagde betaling veroorzaakte schade.

Alvorens dieper op deze vraag in te gaan, wijs ik erop dat de verwijzende rechter ervan uitgaat dat het bedrag van DM 584 249,63 waarop het restant van de overeengekomen prijs was begroot, onder het begrip „tegenwaarde” valt. Er bestaat alleen twijfel over het „aanvullend” karakter van de rentebetaling.

De bepaling waarvan uitlegging is gevraagd, is gewijzigd bij de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977. Derhalve moet worden nagegaan of deze wijziging van invloed is op de uitlegging van de overeenkomstige bepaling van de Tweede richtlijn. Dit lijkt mij niet het geval: de thans geldende bepaling vormt veeleer een bevestiging voor de uitlegging die ik u zal voorstellen.

II — Artikel 8, eerste alinea, sub a, luidde als volgt:

„De belastinggrondslag is.

a) voor leveringen en diensten: alles wat de tegenwaarde vormt voor de levering van het goed of voor de dienst, met inbegrip van alle kosten en belastingen, doch met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde zelf;

...”.

Punt 13 van bijlage A, die blijkt artikel 20 een integrerend deel van de richtlijn vormt, bepaalde dienaangaande:

„Onder ‚tegenwaarde’ dient te worden verstaan al hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen voor de levering van

het goed of voor de dienst, met inbegrip van de bijkomende kosten (verpakking, vervoer, verzekering, enz.), dat wil zeggen niet alleen de ontvangen bedragen, doch bijvoorbeeld ook de waarde van de in ruil ontvangen goederen of, in geval van vordering door of namens de overheid, het bedrag van de ontvangen vergoeding.

Kosten welke in naam en voor rekening van de opdrachtgever zijn betaald en in de boekhouding van de leverancier als ‚doorlopende posten’ voorkomen, vormen evenwel geen deel van de belastinggrondslag.”

Aangezien het gaat om vooraf tussen partijen *overeengekomen* moratoire interessen wegens vertraagde betaling, kan men zich afvragen of deze niet een bijkomende prestatie ten opzichte van een hoofdprestatie vormen. Voorts is het de vraag of in deze gedachtengang de betaling van rente niet kan worden gezien als de verlening van een krediet, waarvoor de Lid-Staten ingevolge artikel 10, lid 3, van de Tweede richtlijn vrijstelling mochten verlenen en die thans is vrijgesteld ingevolge artikel 13, B, sub d), 1°, van de Zesde richtlijn.

In het onderhavige geval was de ondernemer evenwel min of meer gedwongen de ontvanger van de dienst uitstel van betaling te verlenen. De rente die de tegenprestatie voor dit betalingsuitstel vormde, werd door een rechterlijke instantie vastgesteld met toepassing van zowel het burgerlijk wetboek als het wetboek van koophandel; het arrest van het Oberlandesgericht München neemt als het ware de plaats van de factuur in.

Een kredietverlening onder deze omstandigheden heeft slechts een vaag, zonet gewrongen verband met de hoofdprestatie; de bij dit krediet behorende rente vormt slechts een schadeloosstelling waarin geen winst schuilt, en kan niet

worden aangemerkt als een „bijkomende” prestatie.

Anderzijds kunnen de interessen die het consortium moest betalen gewoonlijk niet worden gelijkgesteld met financieringskosten die bij wijze van voorbelasting van de belastinggrondslag kunnen worden afgetrokken; indien deze rente bij Bausystem belastbaar zou zijn, zonder dat het consortium over een aftrekmogelijkheid beschikt, zou er een situatie ontstaan die in strijd is met het stelsel van aftrek van voorbelasting.

In rechte toegewezen rente is dus enkel een kostenvergoeding, zonder winst- of verliesmogelijkheid, en geen belastbare transactie. Zij vormt geen vergoeding („Entgelt”) voor een commerciële handeling.

III — De door de Zesde richtlijn aangebrachte wijzigingen-tasten deze opvatting niet aan. De maatstaf van heffing in het binnenland wordt thans in artikel 11, A, van deze richtlijn omschreven als volgt:

„1. De maatstaf van heffing is:

- a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b), c) en d): 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, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

...”

Deze nieuwe redactie hangt samen met de wijzigingen die met betrekking tot het belastbaar feit en de verschuldigheid

van de belasting zijn aangebracht. Volgens artikel 10, lid 2, derde alinea, van deze richtlijn kunnen de Lid-Statens bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen verschuldigd wordt uiterlijk bij de uitreiking van de factuur of van het als zodanig dienstdoende document, bij ontvangst van de prijs of, wanneer de factuur of het als zodanig dienstdoende stuk niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbaar feit.

Ingeval een Lid-Staat van deze mogelijkheid gebruik maakt, wordt de belasting eerst verschuldigd nadat het belastbaar feit zich heeft voorgedaan; zelfs in dit geval wordt de belastinggrondslag bepaald door het tijdstip waarop dit feit zich heeft voorgedaan.

Het voorstel voor een Zesde richtlijn dat de Commissie op 29 juni 1973 bij de Raad indiende, gewijzigd op 12 augustus 1974, bevatte wat de maatstaf van heffing betreft (artikel 12 A, derde lid, sub c) de volgende bepaling.

„Behoren met name niet tot de maatstaf van heffing.

...

- c) de interesten wegens betaling op termijn of wegens te late betaling.

...”

Het voorstel van de Commissie is op dit punt weliswaar niet door de Raad gevolgd, maar de door de Commissie aangevoerde argumenten gaan in elk geval nog steeds op voor de in rechte toegewezen rente: uitsluiting van deze interesten is gerechtvaardigd doordat het gaat om een boete, die geen verband houdt met een normale handelstransactie.

Anderzijds behelst het nieuwe artikel 11 een bepaling die op een situatie als de onderhavige zou kunnen slaan. Volgens de derde alinea van dit artikel worden niet in de maatstaf van heffing opgenomen:

„c) door een belastingplichtige van de koper of de ontvanger als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemden gemaakte kosten ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen. De betreffende belastingplichtige moet het werkelijke bedrag van

deze uitgaven verantwoorden en mag de eventueel daarop drukkende belasting niet in aftrek brengen.”

Men zou derhalve kunnen stellen dat het Oberlandesgericht in zekere zin rekening-courant rente heeft vastgesteld overeenkomstig de bepalingen van het wetboek van koophandel. De rente nu die bij een debetsaldo op een rekening-courant komt, moet los worden gezien van de schuld in verband met de levering van een goed of het verrichten van een dienst; zij maakt geen deel uit van de „tegenwaarde” van de verbintenis.

Deze conclusie kan evenwel reeds uit de bewoordingen van artikel 8, eerste alinea, sub a, van de Tweede richtlijn worden getrokken en mitsdien concludeer ik dat u voor recht verklare:

De belastinggrondslag als bedoeld in artikel 8, eerste alinea, sub a, van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting omvat geen rente die bij rechterlijke uitspraak aan de ondernemer is toegekend op grond dat het restantbedrag van de tegenwaarde van de verrichte dienst niet op de vervaldag is voldaan.