

|

61991J0281

DOMSTOLENS DOM (FEMTE AFDELING) AF 27. OKTOBER 1993. - MUYS'EN DE WINTER'S BOUW- EN AANNEMINGSBEDRIJF BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HOGE RAAD - NEDERLANDENE. - EFTEROPKRAEVNING AF OMSAETNINGSAFGIFT - SJETTE MOMSDIREKTIV. - SAG C-281/91.

Samling af Afgørelser 1993 side I-05405

Sammendrag
Dommens præmisser
Afgørelse om sagsomkostninger
Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsaetningsafgifter ° faelles mervaerdiavgiftssystem ° fritagelser i henhold til sjette direktiv ° fritagelse for ydelse af laan ° henstand med betaling af prisen ydet af en leverandoer af goder eller tjenesteydelser, men mod erlaeggelse af rente ° fritaget ° henstand ydet indtil leveringstidspunktet ° medregning af renterne som en del af modvaerdien ° beskatning

[Raadets direktiv 77/388, art. 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1]

Sammendrag

Artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdisystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at en leverandoer af goder eller tjenesteydelser, der giver kunden henstand med betaling af prisen mod erlaeggelse af rente, principielt maa antages at yde et afgiftsfritaget laan i denne direktivbestemmelses forstand. Saafremt den henstand med betaling af prisen, som leverandoeren af goderne eller tjenesteydelserne giver kunden mod betaling af rente, imidlertid kun ydes indtil leveringstidspunktet, udgoer renten ikke et vederlag for et laan, men er en del af den modvaerdi, der modtages for leveringen af goderne eller tjenesteydelserne, jf. sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

Dommens præmisser

1 Ved dom af 30. oktober 1991 indgaaet til Domstolen den 6. november 1991 har Nederlandenes Høje Raad i medfør af EOEF-traktatens artikel 177 forelagt et spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt "sjette momsdirektiv").

2 Dette spørgsmål er rejst i en tvist mellem selskabet Muys' en De Winter' s Bouw- en Aannemingsbedrijf (herefter benævnt "sagsoegeren i hovedsagen") og Staatssecretaris van Financiën om en efterbetaling af moms, som sidstnævnte har pålagt sagsoegeren.

3 Sagsoegeren i hovedsagen driver en bygge- og entreprenørvirksomhed, som indgaar "købs- og entrepriseaftaler", hvorved selskabet som oftest forpligter sig til levering af en byggegrund med bygning eller i nogle tilfælde til færdigopførelse af en bolig som f.eks. en ejendom, der er opdelt i andele, og levering til kunden af en andel i bygningen med tilhørende grund samt eneret til brug af en bestemt, til beboelse beregnet del af bygningen.

4 I henhold til disse aftaler skal enterprisesummen betales i rater, som forfalder, efterhaanden som byggeriet skrider frem. Købsprisen for grunden betales enten ved indgåelsen af kontrakten eller kort efter eller i rater samtidig med enterprisesummen.

5 Ifølge aftalerne har koebere imidlertid ret til henstand med betalingen af det skyldige beløb for grunden og/eller enterprisesummen indtil datoen for overdragelsen af ejendomsretten til grunden med den derpå opførte bygning, henholdsvis bygning under opførelse. Til en sådan udsættelse er i reglen knyttet den betingelse, at koebere skal betale 10% af købe-/enterprisesummen straks. I dette tilfælde skal koebere betale renter af den resterende købesum.

6 Den nederlandske afgiftsmyndighed anvendte, hvad angaar renterne vedrørende forfaldne rater af prisen for opførelsen, artikel 11, stk. 1, litra j), nr. 1, i Wet op omzetbelasting 1968 (lov fra 1968 om omsætningsafgift), som gennemfører artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1, i sjette momsdirektiv, og hvorefter "ydelse og formidling af laan samt forvaltning af laan ved den person, som har ydet laanene", er fritaget for afgift.

7 Afgiftsmyndigheden nægtede imidlertid at anvende denne fritagelse paa de renter, der vedrørte prisen for grunden, og som forfaldt til betaling paa leveringsdatoen, naar det var bestemt, at prisen for grunden skulle betales paa denne dato. Derfor krævede afgiftsmyndigheden, at sagsoegeren i hovedsagen efterbetalte omsætningsafgiften for perioden fra den 1. januar 1981 til den 31. december 1984, der efter nedsættelse beløb sig til 37 269,86 HFL.

8 Sagsoegeren i hovedsagen indankede denne afgørelse for Gerechtshof i Haag. Afgiftsmyndighedens standpunkt blev bekræftet ved denne ret med den begrundelse, at de beløb, der var faktureret som renter mellem indgåelsen af aftalen og overdragelsen af ejendomsretten til grunden, ikke kunne anses for at være et vederlag for ydelse af laan, men maatte betragtes som en del af selve modværdien for leveringen af grunden.

9 Sagsoegeren i hovedsagen indbragte derefter Gerechthof' s dom for Nederlandenes Hoge Raad med paastand om kassation. Nederlandenes Hoge Raad har udsat sagen og anmodet Domstolen om en praejudiciel afgoerelse af foelgende spoergsmaal:

"Saafremt det i en koebes-/entrepriseaftale, som indgaas af en byggevirksomhed med en koeber/bygherre, med hensyn til vederlaget for den grund, der skal leveres i henhold til aftalen, bestemmes, at dette vederlag skal betales ved aftalens indgaaelse eller kort tid derefter, men det ligeledes bestemmes, at koeberen/bygherren mod betaling af rente har ret til udsaettelse med betalingen indtil leveringstidspunktet, skal denne rente da efter sin art anses for at vaere et vederlag for ydelse af laan, som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1, eller udgoer det som rente fakturerede beloeb en del af vederlaget for levering af grunden?"

10 Hvad naermere angaar hovedsagens faktiske omstaendigheder, de relevante retsregler og retsforhandlingernes forloeb samt de skriftlige indlaeg for Domstolen henvises i oevrigt til retsmoderappen. Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende, saafremt det er noedvendigt for Domstolens argumentation.

11 I henhold til sjette momsdirektiv, artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1

"...fritager medlemsstaterne paa betingelser, som de fastsaetter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennaevnte fritagelser og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

d)...

1. ydelse og formidling af laan samt forvaltning af laan ved den person, som har ydet laanene."

12 Indledningsvis fremhaeves, at en udsaettelse af betalingen af koebprisen for et gode mod betaling af renter principielt kan betragtes som ydelse af laan, der er fritaget for afgift i henhold til direktivet.

13 Selv om skal fritagelserne efter artikel 13 skal fortolkes strengt (jf. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737), maa det dog antages, at hvis laangiverens eller laantagerens identitet ikke er praeciseret, er udtrykket "ydelse og formidling af laan" i princippet tilstraekkeligt bredt til at kunne omfatte kredit ydet af en leverandoer af goder i form af udsat betaling. I modsætning til, hvad Kommissionen har fremfoert, fremgaar det paa ingen maade af ordlyden i denne bestemmelse, at raekevidden af artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1, er begraenset til laan og kreditter ydet af bank- og finansvirksomheder.

14 Ovenstaaende fortolkning bekræftes af maalsaetningen for det ved sjette momsdirektiv indfoerte faelles system, som er at sikre ens behandling af de afgiftspligtige. Dette princip ville blive underkendt, hvis en koeber skulle betale afgift af en kredit, som hans leverandoer havde ydet, naar han ellers ville opnaa et afgiftsfrit laan, hvis han henvendte sig i en bank eller en anden udlaansvirksomhed.

15 Det praejudicielle spoergsmaal omhandler den saerlige situation, hvor leverandoeren af et gode, i dette tilfaelde en grund, mod renter giver sin kunde henstand med betaling af prisen, dog kun indtil leveringstidspunktet. Domstolen skal saaledes tage stilling til, om denne situation ogsaa kan kvalificeres som ydelse af laan.

16 I artikel 10, stk. 2, foerste afsnit, i sjette direktiv hedder det:

"Afgiftspligten indtraeder og afgiften forfalder paa det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted..."

Det er derfor foerst paa leveringstidspunktet, at beskatningsgrundlaget skal fastsaettes.

17 I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv er beskatningsgrundlaget

"den samlede modvaerdi, som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af koeberen, aftageren eller tredjemand..."

18 Af ovenstaaende bestemmelser fremgaar, at naar leverandoeren af et gode indvilliger i, at koeberen mod betaling af renter udsaetter betalingen af prisen indtil leveringstidspunktet, skal renterne betragtes som en del af den samlede vaerdi af godet, selv om der i aftalen skelnes mellem renter og pris.

19 Det praejudicielle spoergsmaal skal derfor besvares saaledes, at artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1, i sjette direktiv skal fortolkes saaledes, at en leverandoer af goder eller tjenesteydelser, der giver kunden henstand med betaling af prisen mod erlaeggelse af renter, principielt maa antages at yde et afgiftsfritaget laan i denne direktivbestemmelser forstand. Saafremt den henstand med betaling af prisen, som leverandoeren af goderne eller tjenesteydelserne giver kunden mod betaling af rente, imidlertid kun ydes indtil leveringstidspunktet, udgoer renten ikke et vederlag for et laan, men er en del af den modvaerdi, der modtages for leveringen af goderne eller tjenesteydelserne, jf. sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

20 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske, den tyske, den danske, den spanske og den graeske regering samt af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedroerende det spoergsmaal, der er forelagt af Nederlandenes Hoge Raad ved dom af 30. oktober 1991, for ret:

Artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdisystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at en leverandoer af goder eller tjenesteydelser, der giver kunden henstand med betaling af prisen mod erlaeggelse af rente, principielt maa antages at yde et afgiftsfritaget laan i denne direktivbestemmelser forstand. Saafremt den henstand med betaling af prisen, som leverandoeren af goderne eller tjenesteydelserne giver kunden mod betaling af rente, imidlertid kun ydes indtil

leveringstidspunktet, udgør renten ikke et vederlag for et lån, men er en del af den modværdi, der modtages for leveringen af goderne eller tjenesteydelserne, jf. sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).