ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
1 april 2004 *

In zaak C-320/02,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van Regeringsrätten (Zweden), in het aldaar aanhangig geding tussen

Förvaltnings AB Stenholmen

en

Riksskatteverket,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 26 bis van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelstel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994 (PB L 60, blz. 16),

* Procestaal: Zweeds.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, A. Rosas (rapporteur) en S. von Bahr, rechters,

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,
griffier: R. Grass,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Förvaltnings AB Stenholmen, vertegenwoordigd door M. Ljungqvist, Verkställande direktör,

— Riksskatteverket, vertegenwoordigd door L. Hamberg als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en L. Parpala als gemachtigden,

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 juli 2003,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 10 september 2002, ingekomen bij het Hof op 13 september daaraanvolgend, heeft Regeringsrätten (de hoogste administratieve rechter) krachtens artikel 234 EG twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 26 bis van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994 (PB L 60, blz. 16; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen Förvaltnings AB Stenholmen (hierna: „Stenholmen"), een Zweedse vennootschap die zich bezighoudt met het beheer van paardrijscholen en de koop en verkoop van paarden, en Riksskatteverket (nationale belastingdienst), ter zake van de belasting over de verkoop van getrainde paarden.

Rechtskader

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt dat de leveringen van goederen, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW").

4 Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt:

„Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken."

5 Artikel 5, lid 2, van de richtlijn geeft verschillende voorbeelden van lichamelijke zaken. Dieren worden niet expliciet genoemd.

6 Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn luidt:

„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."

7 Het bij richtlijn 94/5 in de Zesde richtlijn ingevoegde artikel 26 bis bevat een bijzondere regeling voor onder meer gebruikte goederen.

8 Blijkens de derde en de vijfde overweging van de considerans van richtlijn 94/5 is deze bijzondere regeling erop gericht dubbele belastingheffing en concurrentievervalsing tussen belastingplichtigen te vermijden.

9 Om dit doel te bereiken bepaalt artikel 26 bis, B, van de Zesde richtlijn dat de BTW slechts wordt geheven over de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper wanneer hij het goed zelf heeft verworven zonder de reeds betaalde TVA te kunnen aftrekken, dat wil zeggen wanneer het goed hem is geleverd:

„— door een niet belastingplichtige,

of

— door een andere belastingplichtige, voorzover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige overeenkomstig artikel 13, onderdeel B, sub c, is vrijgesteld,

of

— door een andere belastingplichtige, voorzover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige in aanmerking komt voor de in artikel 24 bedoelde vrijstelling en het gaat om een investeringsgoed,

of

— door een andere belastingplichtige wederverkoper, voorzover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige wederverkoper overeenkomstig deze bijzondere regeling onderworpen is geweest aan de belasting over de toegevoegde waarde."

10 Artikel 26 bis, A, geeft de volgende definities:

„[...]

d) gebruikte goederen: roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edele metalen of edelstenen als omschreven door de lidstaten;

e) belastingplichtige wederverkoper: de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of deze belastingplichtige optreedt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie, voor rekening van een derde;

[...]"

11 Artikel 26 bis van de Zesde richtlijn is in Zweeds recht omgezet bij hoofdstuk 9a van Mervärdeskattelagen (BTW-wet) (1994:200; hierna: „ML").

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

12 Stenholmen is voornemens van particulieren jonge paarden te kopen, deze te trainen om er rijpaarden van te maken en ze vervolgens te verkopen. Teneinde de fiscale gevolgen van deze activiteit te kennen, heeft zij Skatterättsnämnden (commissie voor fiscale vraagstukken) de volgende vraag gesteld:

„Moet een paard – dat als een ongetraind jong paard van een particulier (niet zijnde de fokker) wordt gekocht en na een training tot rijpaard wordt doorverkocht – op het tijdstip van verkoop als een gebruikt goed worden aangemerkt, waardoor het mogelijk wordt de voorschriften inzake winstmargebelasting toe te passen?"

13 Bij een prealabel advies van 12 november 2001 gaf Skatterättsnämnden een ontkennend antwoord. De motivering van dit advies, zoals weergegeven in de verwijzingsbeschikking, bevat onder meer de volgende passages:

„Uit de definitie van het begrip gebruikt goed blijkt, los van het feit dat het goed is gebruikt, dat het goed in de staat waarin het verkeert of na herstelling opnieuw moet kunnen worden gebruikt. Dat het goed gebruikt is, dient volgens de definitie te worden beoordeeld bij de aankoop van het goed door de wederverkoper. Dat lijkt ook te volgen uit de bepaling waarin het begrip belastingplichtige wederverkoper wordt gedefinieerd. Het goed moet derhalve worden doorverkocht in dezelfde staat als waarin het is gekocht, of — dit kan worden aangenomen — wanneer het defect is en derhalve een voor het goed gebruikelijke en verwachte functie mist, nadat het door reparatie weer bruikbaar is gemaakt.

Daaruit lijkt te volgen dat het goed vóór de verkoop, wanneer het in bezit van de wederverkoper is, niet anders dan door reparatie eigenschappen kan verkrijgen, die de waarde ervan kunnen beïnvloeden. Dit dient te gelden, ongeacht of de eigenschappen door middel van een biologisch proces of op andere wijze zijn verworven. Levende groeiende organismen, of het nu dieren of planten zijn, ondergaan tijdens hun levenscyclus zodanige veranderingen dat ze in meer of mindere mate voortdurend nieuwe eigenschappen verkrijgen die hun waarde kunnen beïnvloeden.

Bovendien dient eraan te worden herinnerd dat er, los van het begrip gebruikte goederen, geen twijfel over bestaat dat de in hoofdstuk 9 a ML bedoelde goederen onbezielde voorwerpen zijn die, met uitzondering van bepaalde verzamelobjecten, zijn vervaardigd. In het gewone taalgebruik is het begrip gebruikte goederen doorgaans ook aan dergelijke voorwerpen voorbehouden en heeft het geen betrekking op levende organismen. Ook het woord herstelling duidt erop, dat het gaat om iets dat is vervaardigd en waarvan de functie door een reparatie wordt hersteld.

Gelet op het voorgaande en gelet op het feit dat de dieren in de onderhavige zaak bovendien vaardigheden als rijpaarden verwerven, die zij niet of althans niet in dezelfde mate hadden toen de vennootschap ze kocht, kan volgens Skatterättsnämnden de wederverkoop van paarden niet als verkoop van gebruikte goederen worden aangemerkt."

14 Stenholmen kwam tegen het prealabel advies op bij Regeringsrätten. Riksskatteverket heeft zich in het geding bij deze rechter gevoegd en om bevestiging van het bestreden prealabel advies verzocht.

15 In de verwijzingsbeschikking merkt Regeringsrätten op dat levende dieren goederen zijn in de zin van de communautaire BTW-regeling. Hij vraagt zich echter af of levende dieren als gebruikte goederen in de zin van deze regeling kunnen worden beschouwd.

16 Omdat hij een uitlegging van het gemeenschapsrecht dienaangaande nodig acht, heeft Regeringsrätten besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Kan een dier als een gebruikt goed worden aangemerkt?

2) Zo ja, is een dier dat wordt gekocht van een particulier (niet zijnde de fokker) en na een training voor een specifiek gebruik wordt doorverkocht, aan te merken als een gebruikt goed?"

De prejudiciële vragen

17 Deze vragen moeten tezamen worden onderzocht.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

18 Alle partijen erkennen dat dieren goederen in de zin van de Zesde richtlijn zijn.

19 Met betrekking tot de eerste vraag zijn Stenholmen en de Commissie van mening dat een dier als een gebruikt goed in de zin van artikel 26 bis van de Zesde richtlijn kan worden beschouwd, zelfs wanneer het van een particulier (niet zijnde de fokker) is gekocht en na een training voor een specifiek gebruik wordt doorverkocht.

20 Zij herinneren eraan dat de bijzondere regeling voor gebruikte goederen ten doel heeft cumulatieve belastingheffing te vermijden, en beklemtonen dat door dieren van de werkingssfeer van deze regeling uit te sluiten, daaraan afbreuk wordt gedaan. Stenholmen voegt daaraan toe dat handelaren die in dieren handelen, zouden worden benadeeld ten opzichte van andere categorieën handelaren die in andere gebruikte goederen handelen.

21 Met betrekking tot de tweede vraag zijn Stenholmen en de Commissie van mening dat de hoedanigheid van gebruikt goed uitsluitend afhangt van de in artikel 26 bis, B, van de Zesde richtlijn genoemde criteria, dat wil zeggen in wezen van de onmogelijkheid de reeds betaalde BTW af te trekken. Met de hoedanigheid van de verkoper of het toekomstige gebruik van het dier mag geen rekening worden gehouden.

22 Riksskatteverket voert in wezen dezelfde argumenten aan als door Skatterättsnämnden in de motivering van zijn prealabel advies naar voren zijn gebracht. Hij beklemtoont dat de toekomstige overdrachtswaarde van een paard dat wordt doorverkocht nadat het is getraind voor een specifiek gebruik, voornamelijk het gevolg is van de training, en dat het economisch gezien onbillijk en in strijd met de bedoeling van de wetgever is om slechts de economische waarde te belasten die is gerealiseerd in de eindfase van de economische cyclus indien het paard bij een particulier of enig andere niet belastingplichtige is gekocht.

Antwoord van het Hof

23 Allereerst moet worden vastgesteld dat dieren blijkens het arrest van 21 juni 1988, Tattersalls (10/87, Jurispr. blz. 3281), lichamelijke zaken in de zin van artikel 5 van de Zesde richtlijn zijn.

24 Vervolgens moet worden opgemerkt dat niets in artikel 26 bis van de Zesde richtlijn erop wijst dat de bijzondere regeling voor de levering van gebruikte goederen niet van toepassing is op de levering van dieren zoals paarden.

25 Integendeel, zoals de advocaat-generaal in punt 34 van haar conclusie heeft beklemtoond, zou de uitsluiting van deze leveringen van de regeling voor gebruikte goederen indruisen tegen de in de derde en de vijfde overweging van de considerans van richtlijn 94/5 uitdrukkelijk geformuleerde bedoeling van de wetgever om dubbele belasting te voorkomen. Het belasten van de totale prijs van de levering door een belastingplichtige wederverkoper van een dier zoals een paard, dat van een particulier is gekocht en na te zijn getraind is doorverkocht, zou in principe immers een dubbele belasting inhouden, aangezien, hoe aanzienlijk het aan de training toe te rekenen deel van de prijs ook is, er altijd nog een deel van de prijs zou resteren dat overeenkomt met de aankoopprijs en dat in bijna alle gevallen een reeds door de particulier betaald BTW-bedrag omvat dat noch hij noch de belastingplichtige wederverkoper kan aftrekken.

26 De door Riksskatteverket voorgestelde restrictieve uitlegging van de woorden „in de staat waarin zij verkeren of na herstelling" in de definitie van gebruikte goederen van artikel 26 bis, A, van de Zesde richtlijn kan dan ook niet worden aanvaard. In deze context is het immers van weinig belang dat de toename van de waarde van het betrokken dier niet wordt veroorzaakt door een „herstelling" in de eigenlijke betekenis van het woord, maar bijvoorbeeld door een biologisch proces of de training van het dier.

27 Bovendien moet worden opgemerkt dat het gemeenschappelijke BTW-stelsel in beginsel een heffing beoogt over de in de verschillende stadia van het productie- en distributieproces, tot de uiteindelijke consumptiefase, door als zodanig handelende belastingplichtigen in de zin van de Zesde richtlijn toegevoegde economische waarde. Het is duidelijk dat het in een situatie als die van het hoofdgeding met dit stelsel in strijd zou zijn om de totale door de belastingplichtige wederverkoper gevraagde verkoopprijs te belasten en niet slechts de economische waarde die is toegevoegd toen het paard in zijn bezit was.

28 Daaruit volgt dat het, anders dan Riksskatteverket stelt, noch economisch gezien onbillijk, noch in strijd met de bedoeling van de gemeenschapswetgever is om slechts de economische waarde te belasten die is toegevoegd in deze laatste fase van de economische cyclus.

29 Derhalve moeten de gestelde vragen worden beantwoord als volgt:

— artikel 26 bis van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat levende dieren als gebruikte goederen in de zin van deze bepaling kunnen worden beschouwd;

— derhalve kan een van een particulier (niet zijnde de fokker) gekocht dier, dat na een training voor een specifiek gebruik wordt doorverkocht, worden aangemerkt als een gebruikt goed.

Kosten

30 De kosten door de Commissie wegens indiening van haar 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 verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door Regeringsrätten bij beschikking van 10 september 2002 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **Artikel 26 bis van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994, moet aldus worden uitgelegd dat levende dieren als gebruikte goederen in de zin van deze bepaling kunnen worden beschouwd.**

2) **Derhalve kan een van een particulier (niet zijnde de fokker) gekocht dier, dat na een training voor een specifiek gebruik wordt doorverkocht, worden aangemerkt als een gebruikt goed.**

Jann Rosas von Bahr

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 1 april 2004.

De griffier

R. Grass

De president

V. Skouris