CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS van 22 februari 1990 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Deze zaak betreft een geschil tussen de Commissie en de Bondsrepubliek Duitsland over de behandeling van bepaalde transacties met het oog op de eigen middelen van de Gemeenschappen.

2. De regeling voor de eigen middelen van de Gemeenschappen werd ingevoerd bij het besluit van de Raad van 21 april 1970 (besluit 70/243 betreffende de vervanging van de financiële bijdragen van de Lid-Staten door eigen middelen van de Gemeenschappen, PB 1970, L 94, blz. 19). Dat besluit, hierna te noemen het „besluit eigen middelen", bepaalt dat landbouwheffingen en andere heffingen (artikel 2, sub a) alsmede de rechten van het gemeenschappelijk douanetarief en andere rechten (artikel 2, sub b) eigen middelen vormen die op de begroting van de Gemeenschappen worden opgevoerd. Aangezien deze inkomsten de uitgaven op de begroting niet kunnen dekken, is in artikel 4, lid 1, bepaald, dat de eigen middelen van de Gemeenschappen ook de ontvangsten uit de belasting over de toegevoegde waarde (BTW) omvatten, welke worden verkregen door toepassing van een percentage dat een bepaalde waarde niet mag overschrijden, op een grondslag welke op uniforme wijze voor de Lid-Staten wordt vastgesteld volgens communautaire voorschriften. Het maximum percentage bedroeg aanvankelijk 1%, maar werd in 1985 verhoogd tot 1,4%, en op die hoogte vastgesteld bij besluit 88/376 van de Raad betreffende het stelsel van eigen middelen van de Gemeenschappen (PB 1988, L 185, blz. 24); daarbij werd tevens een aanvullende bron van eigen middelen ingevoerd, gebaseerd op de som van het bruto nationaal-produkt van de Lid-Staten. De eigen middelen worden door de Lid-Staten geïnd en aan de Gemeenschap overgemaakt.

3. De bepalingen ter financiering van de begroting van de Gemeenschappen zijn pas in 1980 volledig in werking getreden. Daartoe was onder meer eerst de invoering nodig van een uniforme grondslag voor de berekening van de BTW-middelen, hetgeen zijn beslag kreeg met de Zesde Richtlijn [richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1)]. Artikel 2 van die richtlijn bepaalt, dat alle leveringen van goederen en diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan BTW zijn onderworpen. De artikelen 13 tot en met 16 voorzien evenwel in vrijstellingen voor bepaalde handelingen.

4. Ingevolge artikel 28, lid 3, sub b, onderdeel van hoofdstuk XVI, „Overgangsbepalingen", kunnen Lid-Staten gedurende een overgangsperiode „de handelingen, genoemd in bijlage F blijven vrijstellen onder de in de Lid-Staat vigerende voorwaarden".

* Oorspronkelijke taal: Engels.

De lijst in bijlage F omvat, sub 5, „Diensten en daarmee rechtstreeks verband houdende leveringen van goederen door de openbare postdiensten op het gebied van telecommunicaties".

5. Verordening nr. 2892/77 van de Raad bevat nadere bepalingen voor de vaststelling van de heffingsgrondslag van de BTW-middelen (PB 1977, L 336, blz. 8). Ingevolge artikel 3, eerste alinea, hebben de Lid-Staten daartoe de keuze tussen twee methoden, methode A en methode B. Blijkens het dossier hebben alle Lid-Staten gekozen voor methode B, waarbij de heffingsgrondslag wordt berekend door het totaal van de door de Lid-Staten geïnde netto-BTW-opbrengsten te delen door het in een breuk uitgedrukte BTW-tarief of, wanneer verschillende BTW-tarieven worden toegepast, door het — eveneens in een breuk uitgedrukte — gewogen gemiddelde BTW-tarief (artikel 6). Hiermee wordt bereikt, dat de invloed van verschillen in de BTW-tarieven wordt geneutraliseerd en dat de BTW-middelen zijn gebaseerd op de omzet van alle aan BTW onderworpen handelingen.

6. Centraal in deze zaak staan de bepalingen van verordening nr. 2892/77 met betrekking tot de handelingen die in aanmerking moeten worden genomen bij de berekening van de heffingsgrondslag. Artikel 2, lid 1, van verordening nr. 2892/77 bepaalt, dat de grondslag van de BTW-middelen wordt bepaald aan de hand van de belastbare handelingen bedoeld in artikel 2 van de Zesde Richtlijn, met uitzondering van de overeenkomstig de artikelen 13 tot en met 16 van die richtlijn definitief vrijgestelde handelingen. Ingevolge artikel 2, lid 2, derde streepje, moet „voor de bepaling van de BTW-middelen rekening worden gehouden" met de handelingen die de Lid-Staten uit hoofde van artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde Richtlijn blijven vrijstellen (dat wil zeggen, de slechts voorlopig vrijgestelde handelingen). Artikel 9, lid 2, handelt over de toepassing van artikel 2, lid 2, en bepaalt onder het tweede streepje:

„... voor de handelingen van bijlage F van richtlijn 77/388/EEG, die de Lid-Staten uit hoofde van artikel 28, lid 3, sub b, van die richtlijn blijven vrijstellen, (wordt) de grondslag voor de BTW-middelen door de Lid-Staten berekend alsof deze handelingen waren belast".

7. De geldigheid van verordening nr. 2892/77, die aanvankelijk beperkt was tot vijf jaar, is verlengd bij de verordeningen van de Raad nrs. 3550/82 (PB 1982, L 373, blz. 1) en 3735/85 (PB 1985, L 356, blz. 1). Verordening nr. 1553/89 van de Raad betreffende de definitieve uniforme regeling voor de inning van de eigen middelen uit de belasting over de toegevoegde waarde (PB 1989, L 155, blz. 9), die op 1 januari 1989 in werking trad en grotendeels in de plaats kwam van verordening nr. 2892/77, kent slechts één methode voor de berekening van de grondslag van de BTW-middelen, en wel de oude methode B (artikel 3). De zojuist geciteerde bepalingen van de artikelen 2, lid 2, en 9, lid 2, van verordening nr. 2892/77 zijn terug te vinden in de artikelen 2, lid 2, en 6, lid 2 van de verordening van 1989.

8. Ingevolge artikel 28, lid 3, sub b, en bijlage F van de Zesde Richtlijn zijn in de Bondsrepubliek Duitsland de handelingen van de Bundespost op het gebied van telecommunicatie vrijgesteld van BTW. Deze vrijstelling heeft tot gevolg, dat de Bundespost niet in aanmerking komt voor toepassing van artikel 17, lid 2, van de Zesde Richtlijn, op grond waarvan belastingplichtigen van de verschuldigde BTW de

voor geleverde goederen en diensten betaalde voorbelasting kunnen aftrekken, voor zover de goederen en diensten voor belaste handelingen worden gebruikt. Bij de berekening van de grondslag van de BTW-middelen voor de telecommunicatieverrichtingen van de Bundespost over de periode 1980 tot en met 1985, heeft de Bondsrepubliek evenwel de BTW die de Bundespost had betaald over de haar voor dergelijke handelingen geleverde goederen en diensten, van de totale omzet afgetrokken. In deze procedure voert de Commissie in hoofdzaak aan, dat de Bondsrepubliek niet gerechtigd was om die aftrek toe te passen.

9. In geschil is de uitlegging van artikel 9, lid 2, van verordening nr. 2892/77, op grond waarvan de Lid-Staten ten aanzien van de overeenkomstig bijlage F vrijgestelde handelingen de grondslag van de BTW-middelen moeten berekenen „alsof deze handelingen waren belast". Naar het oordeel van de Commissie houdt deze bepaling in, dat de integrale waarde van de betrokken handelingen in de heffingsgrondslag moet worden opgenomen, zonder enige aftrek van de daarin impliciet vervatte voorbelasting. Volgens de Duitse regering houdt deze bepaling echter in, dat bedoelde handelingen in alle opzichten moeten worden behandeld alsof zij werden belast; en indien zij belast waren, zou ook aftrek van voorbelasting mogelijk zijn overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde Richtlijn. Beide partijen beroepen zich op de bewoordingen van artikel 9, lid 2, op de algemene opzet van de regeling en op de doeleinden van de communautaire wetgeving.

10. Naar mijn mening bieden de bewoordingen van artikel 9, lid 2, voor geen van beide standpunten voldoende steun. Bij letterlijke lezing van het voorschrift, dat de heffingsgrondslag voor de handelingen van bijlage F moet worden berekend „alsof deze handelingen waren belast", lijkt de opvatting van de Bondsrepubliek de juiste. Anderzijds zouden die woorden ook zo kunnen worden gelezen, dat de betrokken handelingen, hoewel vrijgesteld, in de heffingsgrondslag van de BTW-middelen moeten worden betrokken, met andere woorden, dat deze handelingen alleen voor dat doel met belastbare handelingen moeten worden gelijkgesteld, zonder dat zij over de gehele lijn als belast moeten worden behandeld.

11. Wat de algemene opzet van deze regeling betreft, zo betoogt de Bondsrepubliek, is één van de fundamentele beginselen van het BTW-stelsel, dat met name is verwoord in artikel 11 van de Zesde Richtlijn, dat BTW alleen wordt geheven over de nettowaarde van goederen en diensten in elk stadium van produktie of verhandeling, maar niet over reeds betaalde of nog te betalen BTW. Bij de methode van de Commissie zou een zeker element aan „belasting op belasting" in de grondslag voor de eigen middelen blijven zitten, hetgeen zich niet verdraagt met het nettowaarde-beginsel. Dit beginsel zou bevestiging vinden in de rechtspraak van het Hof, met name in de twee Schul-zaken (zaak 15/81, Jurispr. 1982, blz. 1409; zaak 47/84, Jurispr. 1985, blz. 1491).

12. De Commissie stelt het fundamentele karakter van het nettowaarde-beginsel niet ter discussie, maar merkt terecht op, dat dat beginsel niet onbeperkt geldt. Het zou ophouden te gelden wanneer in een keten van belaste handelingen één handeling is vrijgesteld. Wanneer een levering van goederen of diensten als handeling is vrijgesteld, is de

betrokken ondernemer niet gerechtigd om de belasting die hij aan zijn leveranciers heeft betaald, af te trekken, en wordt de belasting dus onzichtbaar in de verkoopprijs doorberekend. De afnemer van die goederen of diensten is evenmin in staat om de onzichtbare belasting van de door hem te betalen belasting af te trekken, en als gevolg daarvan doet zich een cumulatie van belasting voor („belasting op belasting"), die in strijd is met het nettowaarde-beginsel. De totale BTW-opbrengst zal dan ook aan het einde van deze keten van transacties een zeker bestanddeel aan „belasting op belasting" omvatten, dat dan vervolgens ook in de grondslag voor de BTW-middelen terechtkomt. Dus juist wanneer bepaalde handelingen zijn vrijgesteld, kan een onzichtbaar element aan niet-aftrekbare voorbelasting deel uitmaken van de heffingsgrondslag van de BTW-middelen.

13. In de rechtspraak van het Hof is steun te vinden voor de opvatting, dat het beginsel van de nettowaarde geen absoluut karakter heeft. In het recente arrest van 5 december 1989 (zaak C-165/88, ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV, Jurispr. 1989, blz. 4081) bracht het Hof onder de aandacht, dat de uitspraken in de twee Schul-zaken, waarop de Duitse regering zich thans beroept, niet hun grondslag vonden in een algemeen verbod van belastingcumulatie, maar in artikel 95 EEG-Verdrag, dat discriminerende belasting op ingevoerde goederen verbiedt (r. o. 18). In dat arrest overwoog het Hof bovendien, dat harmonisatie van de BTW tot nog toe slechts gedeeltelijk tot stand is gebracht, en dat de communautaire regeling weliswaar tot doel heeft dubbele belastingheffing uit te sluiten, maar dat deze doelstelling nog niet geheel bereikt is (r. o. 22 en 23). Het Hof besliste dan ook, dat het gemeenschapsrecht zich bij zijn huidige stand niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan voor de berekening van de BTW die verschuldigd is wegens de verkoop van gebruikte goederen, die met het oog op de wederverkoop van niet-belastingplichtige particulieren zijn betrokken, geen aftrek kan worden verkregen van de belasting die nog begrepen is in de inkoopprijs van die goederen. Het ziet er dus naar uit, dat er uit het nettowaarde-beginsel geen onomstotelijke conclusies zijn te trekken.

14. Wat de doelstellingen van de communautaire wetgeving betreft heeft de Commissie trachten aan te tonen, dat bij de door de Bondsrepubliek toegepaste berekeningsmethode de hoogte van het BTW-tarief rechtstreeks in de heffingsgrondslag van de BTW-middelen kan doorwerken, hetgeen indruist tegen het met het BTW-stelsel nagestreefde beginsel van neutraliteit. Naar de Commissie beweert, houdt de Duitse methode in, dat een deel van de BTW-opbrengst rechtstreeks van de heffingsgrondslag wordt afgetrokken. Aangezien het bedrag van die opbrengst evenredig is aan de hoogte van het BTW-tarief, krijgt door deze aftrek het BTW-tarief invloed op de heffingsgrondslag van de BTW-middelen en daarmee op het bedrag van die BTW-middelen.

15. Mijns inziens heeft de Bondsrepubliek dat argument goed weten te weerleggen. De Bondsrepubliek ontkent niet, dat het bedrag aan voorbelasting, dus het volgens haar methode af te trekken bedrag, inderdaad zal verschillen al naar gelang het toepasselijke BTW-tarief, maar zij tekent daarbij aan dat die aftrek altijd precies overeenstemt met het bedrag van de voorbelasting, waardoor de heffingsgrondslag van de BTW-middelen onbeïnvloed blijft: deze blijft namelijk altijd bestaan uit de som van de netto inkoopwaarde en de in het vrijgestelde stadium toegevoegde waarde. Dat is natuurlijk ook logisch, omdat de door de Bondsrepubliek gebruikte berekeningsmethode uitgaat van het geval dat normaal belasting wordt geheven, in welk geval, zoals de Commissie zelf toegeeft, het BTW-tarief niet van invloed kan zijn op de heffingsgrondslag. Het is

duidelijk, dat de methode van de Commissie en niet die van de Bondsrepubliek indruist tegen de nagestreefde neutraliteit. Omdat bij de methode van de Commissie het bedrag aan voorbelasting in de heffingsgrondslag is begrepen, en omdat dit bedrag varieert met de hoogte van het BTW-tarief, werkt bij die methode elke stijging of daling van het BTW-tarief rechtstreeks door in de heffingsgrondslag, en daarmee ook in het bedrag aan eigen middelen.

16. Deze overweging is echter niet doorslaggevend. De oplossing moet naar mijn mening worden gezocht in de doelstellingen in ruime zin van de communautaire wetgeving en in de specifieke functie van artikel 9, lid 2, van verordening nr. 2892/77. Volgens het besluit eigen middelen heeft verordening nr. 2892/77 tot doel, een uniforme heffingsgrondslag van de BTW-middelen in te voeren. Evenzo beoogt de Zesde Richtlijn onder meer, de bepaling van die uniforme heffingsgrondslag te vergemakkelijken door de vaststelling van gemeenschappelijke regels voor de BTW-heffing. Een uniforme heffingsgrondslag dient impliciet ter verzekering van een eerlijke en consistente lastenverdeling over de Lid-Staten voor de op te brengen eigen middelen, of, zoals advocaat-generaal Darmon het uitdrukt in zijn conclusie in zaak 107/84 (Commissie/Duitsland, Jurispr. 1985, blz. 2655), ter verzekering van een „voor elke Lid-Staat gelijke belastingregeling" (blz. 2659) [of „een zelfde belastingstelsel in alle Lid-Staten" (blz. 2662)].

17. Zoals gezegd, bevat artikel 2, lid 1, van verordening nr. 2892/77 het grondbeginsel dat de grondslag van de BTW-middelen wordt vastgesteld aan de hand van de belastbare handelingen bedoeld in artikel 2 van de Zesde Richtlijn, met uitzondering van de krachtens die richtlijn definitief vrijgestelde handelingen. Ingevolge de overgangsbepalingen van artikel 28, lid 3, van de Zesde Richtlijn mogen de Lid-Staten handelingen die in beginsel definitief zijn vrijgesteld, blijven belasten (artikel 28, lid 3, sub a, en bijlage E), of handelingen die in beginsel belast zijn, blijven vrijstellen (artikel 28, lid 3, sub b, en bijlage F), of belastingplichtigen de mogelijkheid geven, te kiezen voor belasting van handelingen die in beginsel zijn vrijgesteld (artikel 28, lid 3, sub c, en bijlage G). Gebruikmaking van deze overgangsbepalingen kan uiteraard de in artikel 2, lid 1, van verordening nr. 2892/77 bedoelde uniforme heffingsgrondslag aantasten, tenzij dit wordt gecorrigeerd. Het aanbrengen van die correctie is mijns inziens de functie van artikel 9, lid 2, van verordening nr. 2892/77.

18. Ingevolge artikel 9, lid 2, eerste en derde streepje, moeten derhalve de in artikel 28, lid 3, sub a, en bijlage E respectievelijk artikel 28, lid 3, sub c, en bijlage G, sub 1a, van de Zesde Richtlijn genoemde handelingen voor de berekening van de grondslag van de BTW-middelen worden behandeld als waren zij vrijgesteld: dat stemt overeen met de definitieve vrijstelling van deze handelingen krachtens de Zesde Richtlijn en verzekert dat de grondslag van de BTW-middelen voor die handelingen steeds op dezelfde manier wordt berekend, ongeacht of een Lid-Staat gebruik heeft gemaakt van de overgangsbepalingen. Omgekeerd bepaalt artikel 9, lid 2, tweede streepje — welke bepaling hier in geding is — dat de in artikel 28, lid 3, sub b, en bijlage F van de Zesde Richtlijn genoemde handelingen moeten worden behandeld als waren zij belast, hetgeen weer overeenstemt

met de belastbaarheid van deze handelingen krachtens de Zesde Richtlijn en de gelijke behandeling van de Lid-Staten met betrekking tot de grondslag van de BTW-middelen waarborgt.

19. Artikel 9, lid 2, tweede streepje, heeft dus de functie, de gevolgen van de tijdelijke vrijstelling van de in bijlage F genoemde handelingen te neutraliseren door in de heffingsgrondslag van de BTW-middelen ook die ontvangsten te betrekken die anders als gevolg van de vrijstelling verloren zouden gaan, waarmee wordt bereikt, dat het resultaat voor de Lid-Staten die de tijdelijke vrijstelling handhaven en de Lid-Staten die dat niet doen, hetzelfde is. Het enige dat daarvoor nodig is, is het bedrag toe te voegen dat tot de heffingsgrondslag zou behoren wanneer de betrokken handelingen waren belast.

20. Uitgaande van de juistheid van dat beginsel, is het nog de vraag hoe een en ander moet worden uitgevoerd. Omdat artikel 9, lid 2, uitgaat van een hypothetisch geval (het geval waarin de handelingen belast waren), ligt de juiste methode om het aan de heffingsgrondslag toe te voegen bedrag te berekenen niet zonder meer voor de hand. Dat het niet eenvoudig is om een methode te vinden die ongeveer tot het juiste resultaat leidt, blijkt wel uit het feit, dat de Bondsrepubliek achtereenvolgens niet minder dan drie verschillende berekeningsmethoden heeft gebruikt. Blijkens het dossier had de Bondsrepubliek Duitsland in de periode van 1980 tot en met 1982 de gewoonte om van de telecommunicatie-omzet van de Bundespost een forfaitair percentage van 13% af te trekken, welk percentage werd geacht overeen te komen met de betaalde voorbelasting. In 1983 ging zij over tot de methode die thans in het geding is, waarbij zij haar berekeningen over de voorgaande jaren wijzigde. In 1987 ten slotte koos zij weer een andere berekeningsmethode om het element „belasting op belasting" dat nog in de waarde van de omzet begrepen was, te elimineren.

21. Maar ook al is het beginsel moeilijk te realiseren, dan wil dat niet zeggen dat het onjuist is. Het is in ieder geval duidelijk, dat de door de Commissie voorgestane methode niet kan worden aanvaard. Volgens die methode immers kan geen rekening worden gehouden met het bedrag dat de Bundespost aan belasting als deel van de verwervingskosten voor goederen of diensten heeft betaald. Aangezien dat bedrag, door het gemis van recht van aftrek, volgens de normale gang van zaken aan de afnemers van de Bundespost wordt doorberekend, moet de methode van de Commissie wel leiden tot een aanmerkelijk hogere waardering voor de betrokken handelingen dan wanneer die handelingen daadwerkelijk waren belast en een recht op aftrek zouden geven. De methode van de Commissie gaat dus verder dan voor het behoud van de uniforme heffingsgrondslag nodig is, en voor zover zij de Lid-Staten die kiezen voor de vrijstelling van artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde Richtlijn in feite bestraft, is zij onverenigbaar met het oogmerk van gelijke behandeling dat aan het stelsel van eigen middelen ten grondslag ligt.

22. Op de door de Bondsrepubliek Duitsland voorgestane methode valt stellig aan te merken, dat zij op de veronderstelling berust dat wanneer de telecommunicatiehandelingen van de Bundespost waren belast en de Bundespost dus gebruik kon maken van het recht van aftrek van voorbelasting, de omzet van die handelingen dan ook met precies hetzelfde bedrag als die voorbelasting zou worden verminderd. Zoals de

Commissie opmerkt, kan in de praktijk niet worden voorspeld welke gedragslijn de Bundespost zou volgen wanneer de handelingen werkelijk waren belast: zij zou immers kunnen besluiten om het voordeel van die aftrek in het geheel niet of slechts gedeeltelijk aan haar afnemers door te geven.

23. Ondanks dit element van onzekerheid in de door de Bondsrepubliek gehanteerde berekeningsmethode, komt het mij niettemin voor dat deze methode eerder het gewenste resultaat zal opleveren dan de door de Commissie voorgestane methode, die de in de handelingen van de Bundespost vervatte voorbelasting helemaal niet in aanmerking neemt. Hoe dat ook zij, in het kader van deze procedure hoeft niet voor deze of gene methode te worden gekozen. Volstaan kan hier worden met de vaststelling dat de algemene benadering van de Bondsrepubliek juist is, en dat de Commissie de juistheid van haar eigen methode niet heeft weten aan te tonen.

24. De Commissie voert nog een aantal andere argumenten aan vóór haar berekeningsmethode en tegen die van de Bondsrepubliek. Zo betoogt zij dat haar methode eenvoudiger is en beter controleerbaar, en een ruimere heffingsgrondslag (en dus meer eigen middelen) oplevert. Ook zouden, wanneer aan de methode van de Bondsrepubliek de voorkeur werd gegeven, andere Lid-Staten, die zich voor de handelingen van bijlage F keurig hebben gehouden aan de berekeningsmethode van de Commissie, ten opzichte van de Bondsrepubliek blijvend worden benadeeld vanwege de in artikel 10 ter van verordening nr. 2892/77 (ingevoegd bij artikel 9 van verordening nr. 3625/83 van de Raad, PB 1983, L 360, blz. 1) voorziene termijn van drie jaar voor rectificaties van de jaaroverzichten van de BTW-middelen. Die argumenten zijn uit praktisch oogpunt stellig goed verdedigbaar, maar leggen tegenover de heldere doelstelling van het stelsel van de eigen middelen te weinig gewicht in de schaal.

25. Ik geef het Hof dan ook in overweging, het beroep te verwerpen en de Commissie in de kosten te verwijzen.