ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

22 november 2001 *

In zaak C-184/00,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van de Rechtbank van eerste aanleg te Charleroi (België), in het aldaar aanhangig geding tussen

Office des produits wallons ASBL

en

Belgische Staat,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 11, A, lid 1, sub a, 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),

* Procestaal: Frans.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: C. Gulmann (rapporteur), waarnemend voor de kamerpresident, J.-P. Puissochet en J. N. Cunha Rodrigues, rechters,

advocaat-generaal: L. A. Geelhoed,
griffier: D. Louterman-Hubeau, afdelingshoofd,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Office des produits wallons ASBL, vertegenwoordigd door M. Eloy, advocaat,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door A. Snoecx als gemachtigde, bijgestaan door B. van de Walle de Ghelcke, advocaat,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door J.-F. Dobelle, S. Pailler en S. Seam als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en C. Giolito als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Office des produits wallons ASBL, vertegenwoordigd door R. Ghods, advocaat; de Belgische regering, vertegenwoordigd door B. van de Walle de Ghelcke, en de Commissie, vertegenwoordigd door E. Traversa en C. Giolito, ter terechtzitting van 22 maart 2001,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 juni 2001,

het navolgende

Arrest

1 Bij vonnis van 11 mei 2000, ingekomen bij het Hof op 16 mei daaropvolgend, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Charleroi krachtens artikel 234 EG drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 11, A, lid 1, sub a, 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; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen Office des produits wallons ASBL (hierna: „OPW") en de Belgische Staat en strekken ertoe te vernemen, of werkingstoelagen die een deel van de exploitatiekosten van OPW dekken, in de maatstaf van heffing voor de berekening van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") moeten worden opgenomen.

Rechtskader

3 Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

4 OPW is een particuliere vereniging zonder winstoogmerk die zich bezighoudt met het maken van reclame voor en het verkopen van Waalse land- en tuinbouwproducten en voedingsmiddelen; voor deze activiteit is zij onderworpen aan de BTW. Zij krijgt een jaarlijkse subsidie van het Waalse Gewest, waarmee zij op 11 maart 1994 een kaderovereenkomst betreffende subsidiëring (hierna: „kaderovereenkomst") heeft gesloten. Krachtens deze overeenkomst is OPW tot vier soorten acties gehouden, te weten de uitgave van een repertorium, de uitgave van een tijdschrift genaamd *Wallonie nouvelle*, het opzetten van gedecentraliseerde steunpunten, en deelname aan lokale manifestaties. Volgens de kaderovereenkomst stelt OPW zijn begroting op „op basis van de subsidie van het voorgaande jaar [...]. Het referentiejaar voor de aanvang van dit systeem is het jaar 1994 voor een subsidie van 11 000 000 BEF." Bovendien bepaalt de kaderovereenkomst: „De toegelaten kosten omvatten met name personeelskosten, de eventuele kosten van huur of inrichting van lokalen, de aanschaffingskosten van noodzakelijke uitrusting en benodigdheden, de verwerving van goederen en diensten evenals alle andere directe of indirecte kosten met betrekking tot de acties van OPW die onder de onderhavige overeenkomst vallen."

5 Bij een controle in februari 1997 heeft de Belgische belastingadministratie, na te hebben vastgesteld dat OPW over de subsidie geen BTW had betaald, voor de jaren 1994-1996 een naheffingsaanslag van 6 712 500 BEF opgelegd. Later is voor dit bedrag tegen OPW een dwangbevel afgegeven tot betaling van BTW en is haar een boete van 1 349 000 BEF opgelegd.

6 OPW is tegen dit dwangbevel opgekomen bij de Rechtbank van eerste aanleg te Charleroi.

7 In zijn verwijzingsbeschikking stelt de verwijzende rechter met name:

— artikel 26 van het BTW-Wetboek, waarbij artikel 11, A, van de Zesde richtlijn in Belgisch recht is omgezet, definieert het begrip maatstaf van heffing inzake BTW;

— de partijen bij het geding erkennen, dat een subsidie deel uitmaakt van de maatstaf van heffing, indien zij rechtstreeks met de prijs verband houdt; dit is het geval wanneer de subsidie wordt uitgekeerd aan de producent, de leverancier of de dienstverrichter, wanneer zij door een derde wordt betaald, en wanneer zij de tegenprestatie of een deel van de tegenprestatie voor een levering of een dienstverrichting vormt;

— de partijen zijn het niet eens over de draagwijdte van deze derde voorwaarde.

8 In deze omstandigheden heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Charleroi beslist de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken over de volgende vragen:

„1) Zijn werkingstoelagen die een deel van de exploitatiekosten van een belastingplichtige dekken (investeringssteun, deelneming in de algemene kosten of in de lopende uitgaven, personeelskosten) en die de uiteindelijke kostprijs van zijn producten en diensten beïnvloeden zonder een concrete band met de prijs van een bepaalde handeling te hebben, voor de toepassing van artikel 11, A, van de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting [...], belastbaar?

2) Is de belastbaarheid van die toelagen afhankelijk van het bestaan van een bepaalde dienstverrichting ten behoeve van de instantie die de subsidie uitkeert en van een evenwicht tussen het voordeel dat die instantie geniet en de geleverde tegenprestatie?

3) Zo ja, op welke manier dient de waarde van het voordeel dat de subsidiërende instantie geniet, te worden berekend?"

De prejudiciële vragen

9 Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen welke uitlegging dient te worden gegeven aan het begrip „rechtstreeks met de prijs verband houdende subsidies" in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, en met name of werkingstoelagen zoals in casu moeten worden opgenomen in de maatstaf van heffing als omschreven in de genoemde bepaling.

10 Zoals de Commissie in haar opmerkingen voor het Hof en de advocaat-generaal in punt 40 van zijn conclusie hebben gesteld, dient te worden vastgesteld dat het in omstandigheden als in het hoofdgeding van geen belang is of een belastingplichtige als OPW al dan niet een individualiseerbare handeling heeft gesteld ten behoeve van de overheidsinstantie die haar de subsidie toekent. Artikel 11, A, van de Zesde richtlijn heeft immers betrekking op situaties met drie betrokken partijen, te weten de overheidsinstantie die de subsidie toekent, het orgaan waaraan zij wordt toegekend, en de koper van het goed of de ontvanger van de dienst geleverd of verricht door de gesubsidieerde instelling. De in artikel 11, A, van de Zesde richtlijn bedoelde handelingen zijn dus geen handelingen die ten behoeve van de subsidieverlenende overheid worden verricht.

11 Verder zij opgemerkt, dat subsidies zoals in de eerste prejudiciële vraag omschreven — te weten werkingstoelagen die een deel van de exploitatiekosten dekken — bijna altijd een invloed hebben op de kostprijs van de door het gesubsidieerde orgaan geleverde goederen en verrichte diensten. Voorzover het specifieke goederen of diensten aanbiedt, zal dit orgaan dit normaal immers kunnen doen tegen een prijs die het niet zou kunnen hanteren indien het zowel zijn kosten diende door te berekenen als winst diende te maken.

12 Evenwel zij opgemerkt, dat het enkele feit dat een subsidie invloed kan hebben op de prijs van door het gesubsidieerde orgaan geleverde goederen of verrichte diensten, niet volstaat om deze subsidie belastbaar te maken. Van een rechtstreeks verband met de prijs van deze handelingen in de zin van artikel 11, A, van de Zesde richtlijn, is slechts sprake indien de subsidie, zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, specifiek aan het gesubsidieerde orgaan wordt betaald om een welbepaald goed te leveren of een welbepaalde dienst te verrichten. Enkel in dat geval kan de subsidie worden beschouwd als een tegenprestatie voor een goederenlevering of dienstverrichting en is zij bijgevolg belastbaar.

13 Om na te gaan of de subsidie een dergelijke tegenprestatie vormt, dient de grondslag van de prijs van het goed of de dienst uiterlijk op het ogenblik dat het

belastbaar feit plaatsvindt, te worden bepaald. Tevens moet worden vastgesteld, dat de verbintenis tot betaling van de subsidie die is aangegaan door degene die ze toekent, meebrengt dat de begunstigde recht heeft op betaling ervan zodra hij een belastbare handeling heeft gesteld. Deze band tussen de subsidie en de prijs moet duidelijk blijken uit een onderzoek van de concrete omstandigheden die aan de basis van de betaling van deze tegenprestatie liggen. Daarentegen is het niet nodig dat de prijs van het goed of de dienst — of een deel van de prijs — bepaald zou zijn. Het volstaat dat hij bepaalbaar is.

14 Het staat dus aan de verwijzende rechter om het bestaan van een rechtstreeks verband tussen de subsidie en het goed of de dienst vast te stellen. Hiertoe dient in eerste instantie te worden nagegaan, of de kopers van het goed of de ontvangers van de dienst voordeel halen uit de aan het gesubsidieerde orgaan toegekende subsidie. Het is immers noodzakelijk, dat de door de koper of de ontvanger te betalen prijs aldus is vastgesteld, dat hij daalt naar gelang van de aan de verkoper van het goed of de dienstverrichter toegekende subsidie, die aldus medebepalend is voor de door deze laatste gevraagde prijs. De rechter zal moeten onderzoeken, of het feit dat de verkoper of de dienstverrichter subsidie ontvangt, hem objectief gezien in staat stelt het goed te leveren of de dienst te verrichten tegen een lagere prijs dan hij zonder de subsidie zou dienen te vragen.

15 In het hoofdgeding, en gelet op het feit dat OPW volgens de kaderovereenkomst verschillende acties voert, dient de verwijzende rechter na te gaan, of voor elke actie een specifieke en identificeerbare betaling gebeurt, dan wel of de subsidie globaal wordt gestort ter dekking van het geheel van de werkingskosten van OPW. In ieder geval zal enkel het gedeelte van de subsidie dat als tegenprestatie van een belastbare handeling kan worden geïdentificeerd, in voorkomend geval aan de BTW kunnen worden onderworpen.

16 Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, zou een onderzoek van de jaarlijkse afrekeningen tussen OPW en het Waalse Gewest de nationale rechter kunnen in staat stellen na te gaan, of de subsidiebedragen die bestemd zijn voor elke door het Waalse Gewest aan OPW opgelegde verplichting, op basis van de kaderovereenkomst worden bepaald. Indien dit het geval is, zou een rechtstreeks verband tussen deze subsidie en de verkoop van de door OPW uitgegeven tijdschriften kunnen worden aangetoond.

17 Om na te gaan of de door de subsidie vertegenwoordigde tegenprestatie bepaalbaar is, kan de verwijzende rechter verder de verkoopprijs van de betrokken goederen vergelijken met hun normale kostprijs, dan wel onderzoeken of het subsidiebedrag verlaagd is wegens het uitblijven van de productie van de goederen. Indien het resultaat van het onderzoek significant is, zal de conclusie moeten luiden dat het voor de productie en de verkoop van het goed bestemde deel van de subsidie een „rechtstreeks met de prijs verband houdende subsidie" is. Daarvoor is niet nodig, dat het subsidiebedrag precies overeenstemt met de prijsvermindering van het geleverde goed: het volstaat dat het verband tussen de prijsvermindering en de genoemde subsidie, die forfaitair kan zijn, significant is.

18 Gelet op het voorgaande dient op de gestelde vragen te worden geantwoord, dat het begrip „rechtstreeks met de prijs verband houdende subsidie" in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het enkel betrekking heeft op subsidies die volledig of gedeeltelijk een tegenprestatie vormen voor een goederenlevering of dienstverrichting en die door een derde aan de verkoper of dienstverrichter worden betaald. Het staat aan de verwijzende rechter om op basis van de aan hem voorgelegde feitelijke elementen na te gaan, of de subsidie al dan niet een dergelijke tegenprestatie vormt.

Kosten

19 De kosten door de Belgische en de Franse regering alsmede de Commissie wegens indiening van hun 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 nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

uitspraak doende op de door de Rechtbank van eerste aanleg te Charleroi bij vonnis van 11 mei 2000 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Het begrip „rechtstreeks met de prijs verband houdende subsidies" in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, 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, moet aldus worden uitgelegd, dat het enkel betrekking heeft op subsidies die volledig of gedeeltelijk een tegenprestatie vormen voor een goederenlevering of dienstverrichting en die door een derde aan de verkoper of dienstverrichter worden betaald. Het staat aan de verwijzende rechter om op basis van de aan hem voorgelegde feitelijke elementen na te gaan, of de subsidie al dan niet een dergelijke tegenprestatie vormt.

Gulmann Puissochet Cunha Rodrigues

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 22 november 2001.

De griffier

R. Grass

De president van de Derde kamer

F. Macken