ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
29 mei 1997 *

In zaak C-63/96,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Bundesfinanzhof, in het aldaar aanhangig geding tussen

Finanzamt Bergisch Gladbach

en

W. Skripalle,

in aanwezigheid van het **Bundesministerium der Finanzen,**

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de Zesde 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),

wijst

* Procestaal: Duits.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. C. Moitinho de Almeida, kamerpresident, L. Sevón, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet en P. Jann (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: N. Fennelly
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door C. de Salins, adjunct-directeur bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en G. Mignot, secretaris buitenlandse zaken bij dezelfde directie, als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. Grunwald en door E. Traversa, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van W. Skripalle, vertegenwoordigd door K. Conscience, advocaat te Bochum-Querenburg, de Duitse regering, vertegen-

woordigd door E. Röder, de Franse regering, vertegenwoordigd door G. Mignot, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Fierstra, assistent juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. Grunwald, ter terechtzitting van 22 januari 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 februari 1997,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 13 december 1995, ten Hove ingekomen op 8 maart 1996, heeft het Bundesfinanzhof het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de Zesde 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; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Die vragen zijn gerezen in een geding tussen het Finanzamt Bergisch Gladbach (hierna: „Finanzamt") en W. Skripalle over het bepalen van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") wanneer er persoonlijke betrekkingen bestaan tussen de verstrekker en de ontvanger van de belastbare diensten.

3 Blijkens de verwijzingsbeschikking is W. Skripalle eigenaar van een meergezinswoning die hij zelf heeft laten bouwen, en van een aantal appartementen. Hij verhuurde deze aan een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid waarvan zijn echtgenote en zijn meerjarige zoon elk de helft van de aandelen bezaten. Zijn echtgenote was ook de zaakvoerder van die vennootschap en was als enige bevoegd de vennootschap te vertegenwoordigen.

4 Met betrekking tot de maatstaf van heffing van de BTW over de inkomsten uit verhuur bepaalt het Umsatzsteuergesetz (wet betreffende de omzetbelasting) in de versie van 1980 (*BGBl.* I, blz. 1953; hierna: „UStG") hetgeen volgt:

§ 10, lid 1, UStG bevat de algemene regel: „Bij leveringen en andere prestaties (§ 1, lid 1, sub 1, eerste zin) wordt de belastbare omzet bepaald aan de hand van de tegenprestatie. De tegenprestatie bestaat uit al wat de ontvanger uitgeeft om de prestatie te verkrijgen, onder aftrek van de omzetbelasting."

§ 10, lid 4, UStG voorziet in uitzonderingen op deze regel. Zo wordt de omzet in geval van eigen gebruik onder bepaalde voorwaarden bepaald aan de hand van de kosten die voor het verwezenlijken van die omzet zijn gemaakt.

Volgens § 10, lid 5, UStG is lid 4 van de deze bepaling van overeenkomstige toepassing „op leveringen en andere prestaties die lichamen en verenigingen in de zin van § 1, lid 1, sub 1 tot en met 5, van het Körperschaftsteuergesetz (wet betreffende de rechtspersonenbelasting), verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid en gemeenschappen in het kader van hun onderneming voor hun aandeelhouders, vennoten, leden, deelhebbers of daarmee nauw verbonden personen, alsmede individuele ondernemers voor nauw met hen verbonden personen verrichten (...)"

5 Op grond van deze bepalingen nam het Finanzamt in het hoofdgeding als maatstaf van heffing van de BTW de fictieve maatstaf, namelijk de zogenoemde „minimale maatstaf van heffing" die overeenkomt met de „kosten van de omzet". Deze was in het onderhavige geval hoger dan de tussen Skripalle en de vennootschap-huurder overeengekomen huurprijs, ofschoon deze huurprijs overeenkwam met de huur die aldaar op de markt voor soortgelijke gebouwen gebruikelijk was.

6 Volgens artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing:

„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 (...)"

7 Ofschoon artikel 11, A, lid 1, sub c, de inaanmerkingneming van de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gedane uitgaven toestaat, geldt dit enkel voor de gevallen bedoeld in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, te weten om niet verrichte diensten. Volgens de Zesde richtlijn kan de fictie van de gedane uitgaven derhalve niet worden gehanteerd wanneer vaststaat dat de belastingplichtige een prestatie tegen de normale marktprijs verricht.

8 § 10, lid 5, UStG is evenwel in 1978 in Duitsland ingevoerd als een afwijking van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn in de zin van artikel 27. Artikel 27 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke Lid-Staat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik.

2. De Lid-Staat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, brengt de Commissie daarvan op de hoogte en verschaft haar alle nodige beoordelingsgegevens.

3. De Commissie stelt de andere Lid-Staten binnen een maand daarvan in kennis.

4. Het besluit van de Raad wordt geacht te zijn genomen indien noch de Commissie, noch een Lid-Staat binnen twee maanden nadat de Lid-Staten overeenkomstig lid 3 in kennis zijn gesteld, om behandeling van de zaak door de Raad heeft verzocht.

(...)"

9 In het onderhavige geval lijkt deze procedure in acht te zijn genomen en lijkt niet te zijn verzocht dat de zaak door de Raad wordt behandeld. Van de in artikel 27, leden 2 tot en met 4, van de Zesde richtlijn bedoelde machtigingsprocedure is evenwel geen melding gemaakt in de officiële publicaties van de betrokken Lid-Staat nadat de afwijkende maatregel in werking was getreden.

10 Skripalle verzette zich tegen de inaanmerkingneming van de „kosten van de omzet" en diende derhalve op 8 augustus 1984 een bezwaarschrift in tegen de belastingaanslag van het Finanzamt. Toen dit niets opleverde stelde hij beroep in bij het Finanzgericht Köln, dat zijn vordering toewees op grond van de vaststelling dat § 10, lid 5, sub 1, UStG niet van toepassing was omdat de vennootschap-huurder geen met verzoeker in het hoofdgeding nauw verbonden persoon in de zin van § 10, lid 5, sub 1, UStG was. Bovendien was het Finanzgericht van mening, dat deze bepaling strikt moet worden uitgelegd, zodat zij niet van toepassing is wanneer voor de verstrekte prestaties de gebruikelijke tegenprestatie is overeengekomen.

11 Daarop stelde het Finanzamt „Revision" in bij het Bundesfinanzhof.

12 Anders dan het Finanzgericht is het Bundesfinanzhof van mening, dat de vennootschap-huurder een met Skripalle nauw verbonden persoon in de zin van § 10, lid 5, UStG is wegens de nauwe persoonlijke banden tussen de vennoten en Skripalle. De verwijzende rechter twijfelt er evenwel aan, of de minimale maatstaf van heffing in het onderhavige geval wel kan worden toegepast, omdat deze zijns inziens overdreven is en niet wordt gedekt door de afwijkingsregeling van artikel 27 van de Zesde richtlijn, volgens welke afwijkende maatregelen slechts mogen worden getroffen „ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen". Deze voorwaarde is zijns inziens niet vervuld wanneer, zoals in het onderhavige geval, de overeengekomen tegenprestatie weliswaar lager is dan de minimale maatstaf van heffing, doch overeenkomt met de gebruikelijke huurprijs, zodat er geen sprake is van belastingfraude. Volgens het Bundesfinanzhof komen dergelijke gevallen niet vaak voor en zijn de financiële gevolgen ervan niet zo groot dat zij tot vervalsing van de mededinging kunnen leiden. Het wijst er evenwel op, dat dergelijke gevallen ook niet uiterst zeldzaam zijn.

13 In die omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof het Hof de navolgende vragen gesteld:

„1) Wordt een door de Raad verleende machtiging voor het treffen van een bijzondere, van de bepalingen van richtlijn 77/388/EEG afwijkende maatregel ter voorkoming van belastingontwijking, volgens welke bij prestaties onder bezwarende titel tussen nauw met elkaar verbonden personen de uitgaven als bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub c, van richtlijn 77/388/EEG als minimale maatstaf van heffing in aanmerking moeten worden genomen, ook door artikel 27 van richtlijn 77/388/EEG gedekt wanneer de overeengekomen tegenprestatie met de normale marktprijs overeenkomt, maar lager is dan de minimale maatstaf van heffing, en derhalve van belastingontwijking geen sprake is?

2) Kan een Lid-Staat een belastingplichtige bijzondere maatregelen in de zin van artikel 27 van richtlijn 77/388/EEG als fiscale bepalingen tegenwerpen wanneer het machtigingsbesluit van de Raad niet in het Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen en de machtigingsprocedure in de zin van artikel 27, leden 2 tot en met 4, van richtlijn 77/388/EEG na afloop ervan niet in officiële publicaties van de Lid-Staat is bekendgemaakt?"

14 Om te beginnen heeft de Nederlandse regering ter terechtzitting twijfel geuit omtrent de bevoegdheid van het Hof om de wettigheid te toetsen van een nationale maatregel waarbij van artikel 27 van de Zesde richtlijn wordt afgeweken, voor zover de Raad daarvoor machtiging had verleend. De vraag naar de verenigbaarheid van een afwijkend besluit zou slechts kunnen worden opgeworpen ingeval de geldigheid van dit besluit uitdrukkelijk wordt betwist. De verwijzende rechter heeft de Hof evenwel geen vraag over de geldigheid gesteld.

15 Dienaangaande zij erop gewezen dat, gelijk de advocaat-generaal in punt 26 van zijn conclusie terecht heeft beklemtoond, in het onderhavige geval aan het Hof wordt verzocht de criteria aan te reiken die moeten worden gehanteerd om uit te maken, of de afwijking waarop de Duitse regering zich voor de toepasselijkheid van de bijzondere maatregelen op de feiten van het hoofdgeding beroept, onder de krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn verleende machtiging valt.

16 In die omstandigheden is het Hof bevoegd om op de vragen van de verwijzende rechter te antwoorden.

De eerste vraag

17 Volgens Skripalle en de Commissie moet artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn strikt worden uitgelegd. Deze bepaling staat weliswaar afwijkingen toe om, vooral, bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, doch de aldus getroffen maatregelen mogen niet meer van het beginsel van de inachtneming van de maatstaf van heffing van artikel 11 van de Zesde richtlijn afwijken dan strikt noodzakelijk is om dat doel te bereiken.

18 Dit zou in het hoofdgeding niet geval zijn, daar de overeengekomen tegenprestatie weliswaar lager is dan de kostendekkende huurprijs, doch overeenkomt met de huur die op de markt gebruikelijk is. In dat geval is belastingfraude of -ontwijking ipso facto uitgesloten, zodat de betrokken maatregel niet noodzakelijk is om dergelijke fraude of ontwijking te voorkomen.

19 Volgens Skripalle leidt de Duitse regeling bovendien tot het absurde resultaat, dat een familieband een bijkomend heffingscriterium is, aangezien belastingfraude zelfs

dan wordt vermoed wanneer er kennelijk van misbruik geen sprake is. Dit is des te ernstiger daar de BTW, voor zover zij op een fictieve grondslag wordt berekend, niet op de eindverbruiker, in dit geval de huurder, kan worden afgewenteld. Daardoor wordt het basisbeginsel van de BTW geschonden.

20 De Duitse regering is daarentegen van mening, dat de betrokken regeling door artikel 27 van de Zesde richtlijn wordt gedekt, daar zij noodzakelijk en doorgaans geschikt is om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. Gevallen als dat in het hoofdgeding, waarin de tegenprestatie overeenkomt met hetgeen op de markt gebruikelijk is, maar minder dan de gemaakte kosten bedraagt, zouden zeer zelden voorkomen. Een rechtsregel zou evenwel naar zijn aard een zekere mate van abstractie moeten vertonen en niet van meet af aan beperkt mogen zijn tot specifieke gevallen van belastingfraude of -ontwijking. De betrokken regel zou derhalve een evenredige maatregel zijn, ook als is het resultaat ervan in een bepaald geval niet passend.

21 Bovendien zou § 10, lid 5, UStG niet alleen bedoeld zijn om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, maar ook tot doel hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, daar de daadwerkelijke kosten bovendien het voordeel hebben dat zij, anders dan de gebruikelijke waarde op de markt, objectief en gemakkelijk kunnen worden vastgesteld.

22 Opgemerkt zij, dat niet wordt betwist dat § 10, leden 4 en 5, UStG afwijkt van de in artikel 11 van de Zesde richtlijn bepaalde maatstaf van heffing.

23 Volgens artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn worden afwijkende maatregelen toegestaan „ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen

van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen". Blijkens de stukken van het hoofdgeding heeft de Bondsrepubliek Duitsland voor dit laatste doel machtiging voor de afwijkende maatregel gevraagd en gekregen.

24 Welnu, gelijk het Hof reeds heeft geoordeeld, moeten de nationale afwijkende maatregelen waarmee belastingfraude of -ontwijking kan worden voorkomen, strikt worden uitgelegd en mogen zij slechts van de in artikel 11 van de Zesde richtlijn vastgestelde maatstaf van heffing van de BTW afwijken, voor zover dat strikt noodzakelijk is ter bereiking van dat doel (arrest van 10 april 1984, zaak 324/82, Commissie/België, Jurispr. 1984, blz. 1861, r. o. 29). Derhalve moet worden onderzocht, of deze voorwaarden in het onderhavige geval zijn vervuld.

25 Dienaangaande wordt niet betwist, dat er tussen familieleden of tussen nauw met elkaar verbonden personen een gevaar voor belastingfraude of -ontwijking kan bestaan dat maatregelen rechtvaardigt als die welke volgens artikel 27 van de Zesde richtlijn mogen worden getroffen.

26 Dit gevaar bestaat evenwel niet wanneer uit objectieve gegevens blijkt dat de belastingplichtige correct heeft gehandeld. De Duitse regeling, volgens welke de gemaakte kosten de maatstaf van heffing vormen in geval van betrekkingen tussen nauw met elkaar verbonden personen, zelfs in de gevallen waarin het duidelijk is dat de overeengekomen tegenprestatie, die overeenkomt met de huurprijs die op de markt gebruikelijk is, minder bedraagt dan deze kosten, beperkt zich derhalve niet tot het invoeren van afwijkingen die strikt noodzakelijk zijn om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. Zij wordt derhalve niet gedekt door artikel 27 van de Zesde richtlijn.

27 Deze vaststelling wordt niet ontkracht door het feit dat een rechtsregel een zekere mate van abstractie moet vertonen, hetgeen noodzakelijkerwijs impliceert dat het resultaat in een specifiek geval niet passend is.

28 Gelijk de verwijzende rechter heeft opgemerkt en partijen ter terechtzitting hebben bevestigd, zijn de gevallen waarin de fictieve maatstaf van heffing hoger is dan de op de markt gebruikelijke tegenprestatie, immers weliswaar zeldzaam, doch niet uitzonderlijk, met name op het gebied van de huurprijzen. Deze laatste worden immers vaak, ondanks de zeer hoge kosten in de bouwsector, om politieke redenen dusdanig vastgesteld dat de toegang tot de woningmarkt wordt vergemakkelijkt.

29 Anderzijds staat niets eraan in de weg, dat een bepaling die een zekere mate van algemeenheid of abstractie vertoont, de gevallen uitsluit waarin de overeengekomen tegenprestatie lager is dan het bedrag dat normaliter noodzakelijk is om de bouwkosten af te schrijven, maar overeenkomt met de huurprijs die op de markt gebruikelijk is.

30 Met betrekking tot het argument van de Duitse regering, dat de betrokken maatregel wettig is omdat hij ook strekt tot vereenvoudiging van de belastingheffing, het eerste in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn genoemde doel, dient eraan te worden herinnerd, dat de machtiging voor de afwijkende maatregel is gevraagd op grond van het tweede doel, namelijk het voorkomen van belastingfraude of -ontwijking. De machtiging kan derhalve niet verder gaan dan de verwezenlijking van dit doel vereist.

31 Mitsdien moet worden geantwoord, dat een door de Raad verleende machtiging voor het treffen van een bijzondere, van de bepalingen van de Zesde richtlijn afwijkende maatregel ter voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking, volgens welke bij prestaties onder bezwarende titel tussen nauw met elkaar verbonden personen de uitgaven als bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn als minimale maatstaf van heffing in aanmerking moeten worden genomen, niet door artikel 27 van die richtlijn wordt gedekt wanneer de overeengekomen tegenprestatie met de normale marktprijs overeenkomt, maar lager is dan de minimale maatstaf van heffing.

De tweede vraag

32 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

33 De kosten door de Duitse, de Franse en de Nederlandse regering en door de Commissie van de Europese Gemeenschappen 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 (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 13 december 1995 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Een door de Raad verleende machtiging voor het treffen van een bijzondere, van de bepalingen van de Zesde 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, afwijkende maatregel ter voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking, volgens welke bij prestaties onder bezwarende titel tussen nauw met elkaar verbonden personen de uitgaven als bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn als minimale maatstaf van heffing in aanmerking moeten worden genomen, wordt niet door artikel 27 van die richtlijn gedekt wanneer de overeengekomen tegenprestatie met de normale marktprijs overeenkomt, maar lager is dan de minimale maatstaf van heffing.

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Puissochet Jann

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 29 mei 1997.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

J. C. Moitinho de Almeida