DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 29 maj 1997 *

I mål C-63/96,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Bundesfinanzhof, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Finanzamt Bergisch Gladbach

och

Werner Skripalle,

i närvaro av **Bundesministerium der Finanzen,**

angående tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1),

meddelar

* Rättegångsspråk: tyska.

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.C. Moitinho de Almeida samt domarna L. Sevón, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet och P. Jann (referent),

generaladvokat: N. Fennelly,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Tysklands regering, genom Ernst Röder, Ministerialrat, förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom Catherine de Salins, sous-directeur, utrikesministeriets rättsavdelning, och Gautier Mignot, secrétaire des affaires étrangères, samma avdelning, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren Jürgen Grunwald, och Enrico Traversa, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 22 januari 1997 av: W. Skripalle, företrädd av advokaten Kurt Conscience, Bochum-Querenburg,

Tysklands regering, företrädd av Ernst Röder, Frankrikes regering, företrädd av Gautier Mignot, Nederländernas regering, företrädd av biträdande juridiske rådgivaren Marc Fierstra, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, kommissionen, företrädd av Jürgen Grunwald,

och efter att den 27 februari 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Bundesfinanzhof har genom beslut av den 13 december 1995, som inkom till domstolens kansli den 8 mars 1996, begärt att domstolen enligt artikel 177 i EG-fördraget skall meddela ett förhandsavgörande avseende två frågor om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Finanzamt Bergisch Gladbach (nedan kallat Finanzamt) och Werner Skripalle angående bestämning av beskattningsunderlag för mervärdesskatt då den som tillhandahåller de beskattningsbara tjänsterna har en personlig relation till mottagaren.

3 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Werner Skripalle är ägare till ett hyreshus som han själv byggt samt flera lägenheter. Han hyrde ut dessa till ett bolag med begränsad ansvarighet (GmbH), i vilket hans myndige son och hans hustru var delägare med vardera hälften av andelarna. Hans hustru var likaså verkställande direktör för detta bolag och ensam behörig att företräda det.

4 Vad gäller beräkningsgrunden för den mervärdesskatt som skall påföras inkomsterna av dessa hyror föreskriver de tyska bestämmelserna rörande omsättningsskatt i dess lydelse från 1980 (BGBl. I. s. 1953, nedan kallad UStG) att:

Enligt 10 § första stycket i UStG, som är huvudregeln, gäller följande: "Vid leveranser och andra tjänster (1 § första stycket punkt 1 första meningen) bestäms beskattningsbar omsättning utifrån vederlaget. Vederlaget omfattar allt som mottagaren betalar för att erhålla tjänsten, efter avdrag för omsättningsskatt."

I 10 § fjärde stycket i UStG föreskrivs ett undantag från denna regel för eget bruk då omsättningen, under vissa villkor, utgörs av de kostnader som uppstår vid utförandet av transaktionen.

I enlighet med 10 § femte stycket i UStG är fjärde stycket i denna bestämmelse jämväl tillämpligt "på leveranser och andra tillhandahållanden som bolag och föreningar i den mening som avses i 1 § första stycket punkt 1—5 i lagen om bolagsskatt, sammanslutningar av personer utan status av juridisk person och andra sammanslutningar i sin rörelses verksamhet utför gentemot sina aktieägare, delägare, medlemmar, bolagsmän eller närstående personer till dem, eller som enskild näringsidkare levererar eller tillhandahåller närstående personer...".

5 Med stöd av dessa bestämmelser tillämpade Finanzamt som beräkningsgrund för mervärdesskatten i målet vid den nationella domstolen den fiktiva grunden, det vill säga "minsta beskattningsunderlaget", som motsvarar "kostnaden för transaktionen". Detta belopp var i det här fallet högre än den hyra som hade avtalats mellan Werner Skripalle och hyresgästbolaget, trots att denna hyra motsvarade en marknadsmässig hyra för motsvarande egendom i området i fråga.

6 Enligt artikel 11 A.1 i sjätte direktivet utgörs beskattningsunderlaget av:

"a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp..."

7 Även om artikel 11 A.1 c tillåter att hela den skattskyldiges kostnad för att tillhandahålla tjänsterna beaktas, är detta endast tillämpligt i de fall som avses i artikel 6.2 i sjätte direktivet som rör de fall då tillhandahållandet skett utan vederlag. Enligt sjätte direktivet finns det således inget utrymme för att tillämpa fiktionen om den nedlagda kostnaden när det kan konstateras att den skattskyldige har tillhandahållit en tjänst till marknadsmässigt pris.

8 Emellertid infördes 10 § femte stycket i UStG år 1978 i Tyskland som en undantagsbestämmelse till artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, i den mening som avses i artikel 27 i samma direktiv, i vilken föreskrivs:

"1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar.

3. Kommissionen skall underrätta övriga medlemsstater om de föreslagna åtgärderna inom en månad.

4. Rådet skall anses ha fattat beslut om varken kommissionen eller någon medlemsstat inom två månader från den underrättelse som anges i föregående punkt har begärt att frågan skall tas upp av rådet.

..."

9 Det förefaller som om detta förfarande i det här fallet har följts och att det inte har begärts att frågan skall tas upp av rådet. Emellertid har inget offentliggörande rörande förfarandet om bemyndigande såsom föreskrivs i artikel 27.2—27.4 i sjätte direktivet skett i någon publikation för officiella meddelanden i medlemsstaten i fråga efter det att undantagsbestämmelsen trätt i kraft.

10 Werner Skripalle har motsatt sig att kostnaden för transaktionen skall beaktas och klagade den 8 augusti 1984 på Finanzamts skattebeslut. Då detta klagomål inte resulterade i någon ändring väckte han talan vid Finanzgericht Köln som biföll hans talan och konstaterade att 10 § femte stycket punkt 1 i UStG inte var tillämplig, eftersom hyresgästbolaget inte var närstående till käranden i rättegången i den mening som avses i 10 § femte stycket punkt 1 i UStG. Vidare skulle denna bestämmelse enligt Finanzgericht tolkas restriktivt, och den var följaktligen otillämplig när ett marknadsmässigt vederlag hade avtalats för tillhandahållandet av tjänsten.

11 Den 3 april 1986 ingav Finanzamt en begäran om omprövning genom "Revision" till Bundesfinanzhof.

12 Bundesfinanzhof ansåg till skillnad från Finanzgericht att hyresgästbolaget var närstående till Werner Skripalle i den mening som avses i 10 § femte stycket i UStG på grund av de nära personliga band som förelåg mellan bolagets delägare och Werner Skripalle. Bundesfinanzhof uttryckte ändå tveksamhet inför tillämpningen av minsta beskattningsunderlaget i målet vid den nationella domstolen, eftersom det föreföll vara oproportionerligt och ligga utanför utrymmet för undantag enligt artikel 27 i sjätte direktivet, som inte tillåter undantag utom för att "förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande". Då som i föreliggande fall det avtalade vederlaget, även om det är lägre än minsta beskattningsunderlaget, motsvarar marknadsmässig hyra förefaller inte detta villkor vara uppfyllt, vilket innebär att det inte är fråga om något skatteundandragande. Bundesfinanzhof gör gällande att dylika fall inte är särskilt vanliga och att de inte medför några finansiella konsekvenser av sådan vikt att de skulle leda till snedvridning av konkurrensen. Den påpekar att dylika fall emellertid inte är extremt ovanliga.

13 Det är mot denna bakgrund som Bundesfinanzhof har ställt följande frågor till domstolen:

"1) Omfattar artikel 27 i direktiv 77/388/EEG rådets bemyndigande att som undantag från bestämmelserna i samma direktiv införa en sådan särskild bestämmelse för att hindra skatteflykt som innebär att kostnader som avses i artikel 11 A.1 c i direktiv 77/388/EEG skall vara minsta beskattningsunderlag vid tillhandahållande av tjänster mot vederlag mellan närstående, även om det avtalade vederlaget är marknadsmässigt, men understiger minsta beskattningsunderlag, och det följaktligen inte föreligger någon skatteflykt?

2) Kan en medlemsstat göra gällande skattebestämmelser som utgör särskilda undantagsbestämmelser i den mening som avses i direktiv 77/388/EEG gentemot en skattskyldig, om rådets beslut om bemyndigande inte har offentliggjorts i Europeiska gemenskapernas officiella tidning och förfarandet enligt artikel 27.2—27.4 i direktiv 77/388/EEG inte heller varit föremål för offentliggörande i medlemsstatens publikationer för officiella meddelanden efter ikraftträdandet?"

14 Den nederländska regeringen har inledningsvis vid sammanträdet ifrågasatt om domstolen har kompetens att pröva lagligheten av en nationell undantagsbestämmelse enligt artikel 27 i sjätte direktivet när rådet har godkänt den. Frågan om en undantagsbestämmelses lagenlighet skulle endast kunna prövas i det fall när giltigheten av denna bestämmelse i sig uttryckligen ifrågasätts. Den nationella domstolen skulle därför inte ha tillställt domstolen en fråga rörande bedömningen av giltigheten.

15 I detta avseende finns det anledning att erinra om att, liksom generaladvokaten på goda grunder har understrukit i punkt 26 i sitt förslag till avgörande, det i föreliggande fall har begärts att domstolen skall ange kriterierna för att besluta huruvida det undantag som den tyska regeringen har åberopat till stöd för tillämpningen av den särskilda bestämmelsen på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen är tillåtet såsom ett undantag enligt artikel 27 i sjätte direktivet.

16 Under dessa förhållanden är domstolen behörig att besvara de frågor som den nationella domstolen har ställt.

Den första frågan

17 Werner Skripalle och kommissionen har hävdat att artikel 27.1 i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt. Om denna bestämmelse tillåter undantag i syfte att huvudsakligen förhindra vissa typer av skatteundandragande eller skatteflykt får de bestämmelser som antas med tillämpning härav emellertid inte föreskriva undantag från principen om åtlydnad av bestämmelsen rörande beskattningsunderlag i artikel 11 i sjätte direktivet utan att det är absolut nödvändigt för att nå detta syfte.

18 Detta är inte fallet i målet vid den nationella domstolen eftersom den avtalade hyran, även om den är lägre än kostnaden för transaktionen, motsvarar marknadsmässig hyra. I ett sådant fall är skatteundandragande eller skatteflykt automatiskt uteslutet varför bestämmelsen i fråga inte är nödvändig för att uppnå syftet, det vill säga att förhindra sådana förfaranden.

19 Enligt Werner Skripalle leder de tyska bestämmelserna dessutom till det absurda resultatet att ett familjeband utgör kriterium för tilläggsskatt på grund av att det

finns en misstanke om skatteundandragande till och med när det är tydligt att det inte förekommer något missbruk. Det är ännu allvarligare, eftersom mervärdesskatten i den utsträckning som den beräknas efter en fiktiv beräkningsgrund inte kan överföras på den slutliga användaren, som är hyresgästen. På detta sätt skulle grundprincipen för mervärdesskatt förfelas.

20 Den tyska regeringen har för sin del ansett att bestämmelsen i fråga omfattas av artikel 27 i sjätte direktivet, eftersom den är nödvändig och i allmänhet lämplig för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt. De fall där, liksom i målet vid den nationella domstolen, vederlaget är marknadsmässigt men lägre än nedlagda kostnader torde vara mycket ovanliga. En rättslig regel bör emellertid i sig förete en viss grad av abstraktion och skulle inte utan svårighet kunna begränsas till särskilda fall av skatteundandragande eller skatteflykt. Bestämmelsen i fråga skulle följaktligen vara proportionell även om den i ett enskilt fall skulle leda till ett olämpligt resultat.

21 Vidare är syftet med 10 § femte stycket i UStG inte enbart att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt, utan också att förenkla skatteuttaget då beskattning av faktiska kostnader dessutom har den fördelen att dessa, till skillnad från marknadsvärdet, enkelt och objektivt kan fastställas.

22 Det finns anledning att erinra om att det inte har bestritts att 10 § fjärde och femte stycket i UStG utgör undantag från regeln om beskattningsunderlag i artikel 11 i sjätte direktivet.

23 I enlighet med artikel 27.1 i sjätte direktivet är undantagsbestämmelser tillåtna ”för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller

skatteundandragande". Av akten i målet vid den nationella domstolen framgår att Förbundsrepubliken Tyskland har begärt och fått bemyndigande att föreskriva undantagsbestämmelser för den sistnämnda av dessa två möjligheter.

24 Såsom domstolen redan har klargjort skall emellertid nationella undantagsbestämmelser som har till syfte att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande tolkas restriktivt, och de kan inte föreskriva undantag från regeln om beskattningsunderlag för mervärdesskatt enligt artikel 11 i sjätte direktivet utom då detta är absolut nödvändigt för att uppnå detta syfte (dom av den 10 april 1984 i mål 324/82, kommissionen mot Belgien, Rec. 1984, s. 1861, punkt 29). Det är därför nödvändigt att pröva om dessa villkor i föreliggande fall är uppfyllda.

25 I detta avseende har det inte bestritts att det mellan medlemmar i en familj eller mellan andra närstående kan föreligga en viss risk för skatteflykt eller skatteundandragande som motiverar införande av bestämmelser av det slag som artikel 27 i sjätte direktivet tillåter.

26 Emellertid föreligger inte någon sådan risk när det av objektiva fakta framgår att skattebetalaren har förfarit korrekt. Den tyska bestämmelsen, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av nedlagda kostnader när transaktionen skett mellan närstående, även i de fall där det är uppenbart att det avtalade vederlaget som motsvarar marknadsmässig hyra är lägre än dessa kostnader, begränsas således inte till undantag som är absolut nödvändiga för att hindra skatteflykt eller skatteundandragande. Följaktligen omfattas den inte av artikel 27 i sjätte direktivet.

27 Detta konstaterande kan inte kullkastas av det faktum att en rättsregel bör förete en viss grad av abstraktion, vilket oundvikligen innebär att resultatet i ett särskilt fall kan bli olämpligt.

28 Å ena sidan är, såsom den nationella domstolen har påpekat och som parterna har bekräftat vid sammanträdet, förvisso de fall där det fiktiva beskattningsunderlaget är högre än den marknadsmässiga inkomsten, även om de är ovanliga, inte exceptionella, särskilt vad gäller hyror. De sistnämnda är nämligen av politiska skäl ofta bestämda till en nivå som skall främja tillgången på bostäder, medan kostnaderna inom byggnadsbranschen är extremt höga.

29 Å andra sidan finns det inget som hindrar att en bestämmelse som företer en viss grad av allmängiltighet eller abstraktion gör undantag för de fall där den avtalade hyran är lägre än det belopp som normalt krävs för att avbetala byggnadskostnaderna, men ändock marknadsmässig.

30 Vad gäller det argument som den tyska regeringen har framfört, enligt vilket bestämmelsen i fråga skulle vara lagenlig eftersom den även har till syfte att förenkla skatteuttaget, vilket motsvarar den första möjligheten som föreskrivs i artikel 27.1 i sjätte direktivet, finns det anledning att erinra om att bemyndigandet för undantagsbestämmelsen begärts för den andra möjligheten, det vill säga för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande. Bemyndigandet kan således inte omfatta något utöver detta ändamål.

31 Följaktligen är svaret att ett bemyndigande av rådet att införa en särskild undantagsbestämmelse till sjätte direktivet, varigenom föreskrivs att, för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande, i de fall tjänster tillhandahålls mot vederlag mellan närstående, minsta beskattningsunderlaget skall utgöras av hela kostnaden såsom den definieras i artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet, omfattas inte av artikel 27 i detta direktiv, när det avtalade vederlaget är marknadsmässigt men lägre än minsta beskattningsunderlaget.

Den andra frågan

32 Med hänsyn till det svar som givits på den första frågan är det inte nödvändigt att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

33 De kostnader som har förorsakats den tyska, den franska respektive den nederländska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 13 december 1995 förts vidare av Bundesfinanzhof — följande dom:

Ett bemyndigande av rådet att införa en särskild undantagsbestämmelse till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, varigenom föreskrivs att, för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande, i de fall tjänster tillhandahålls mot vederlag mellan närstående minsta beskattningsunderlaget skall utgöras av hela kostnaden såsom den definieras i artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet, omfattas inte av artikel 27 i detta direktiv, när det avtalade vederlaget är marknadsmässigt men lägre än minsta beskattningsunderlaget.

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Puissochet Jann

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 29 maj 1997.

R. Grass J.C. Moitinho de Almeida

Justitiesekreterare Ordförande på femte avdelningen