

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

29. maj 1997 *

I sag C-63/96,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Finanzamt Bergisch Gladbach

mod

Werner Skripalle,

intervenient: **Bundesministerium der Finanzen,**

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

* Processprog: tysk.

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.C. Moitinho de Almeida, og dommerne L. Sevón, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet og P. Jann (refererende dommer),

generaladvokat: N. Fennelly
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- den tyske regering ved afdelingschef Ernst Röder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget
- den franske regering ved kontorchef Catherine de Salins og ekspeditionssekretær Gautier Mignot, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Jürgen Grunwald og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 22. januar 1997 er afgivet mundtlige indlæg af Werner Skripalle ved advokat Kurt Conscience, Bochum-Querenburg, af den tyske

regering ved Ernst Röder, af den franske regering ved Gautier Mignot, af den nederlandske regering ved konsulent Marc Fierstra, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved Jürgen Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. februar 1997,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 13. december 1995, indgået til Domstolen den 8. marts 1996, har Bundesfinanzhof i henhold til EF-traktatens artikel 177 stillet Domstolen to præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »det sjette direktiv«).
- 2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Finanzamt Bergisch-Gladbach (herefter »Finanzamt«) og Werner Skripalle vedrørende fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften (herefter »moms«) i tilfælde, hvor leverandøren og modtageren af de afgiftspligtige ydelser er nærtstående personer.

- 3 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Werner Skripalle er ejer af en udlejnings-ejendom, som han har ladet opføre, samt flere ejerlejligheder. Han udlejede ejendommene til et anpartsselskab, hvis deltagere var hans myndige søn og hans hustru, som hver ejede halvdelen af anparterne. Hans hustru var ligeledes selskabets direktør og var den eneste tegningsberettigede.

- 4 Med hensyn til beregningsgrundlaget for den moms, der skulle svares af lejeindtægterne, indeholdt Umsatzsteuergesetz af 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, BGBl. I, s. 1953, herefter »UStG«) følgende bestemmelser:

UStG's § 10, stk. 1, som er den almindelige regel: »Ved leveringer og andre ydelser (§ 1, stk. 1, nr. 1, første punktum) bestemmes beregningsgrundlaget efter vederlaget. Vederlaget omfatter alt, hvad ydelsesmodtageren betaler for at opnå ydelsen, dog med fradrag af omsætningsafgiften.«

UStG's § 10, stk. 4, indeholder undtagelser fra denne regel for eget forbrug, for hvilket omsætningen på visse betingelser udgøres af omkostningerne i forbindelse med udførelsen af transaktionen.

Ifølge UStG's § 10, stk. 5, gælder § 10, stk. 4, tilsvarende »for leveringer og andre ydelser, der udføres af selskaber og personsammenslutninger, jf. § 1, stk. 1, nr. 1-5, i Körperschaftsteuergesetz (den tyske selskabsskattelov) af personsammenslutninger, der ikke har retsevne, samt af fællesskaber som led i deres virksomhed, til fordel for deres aktionærer, selskabsdeltagere, medlemmer, tilsluttede eller disses nærtstående, samt af individuelle erhvervsdrivende til fordel for deres nærtstående ...«.

- 5 I henhold til disse bestemmelser lagde Finanzamt i hovedsagen det fiktive beregningsgrundlag, det såkaldte »mindsteberegningsgrundlag«, som svarer til »omkostningerne ved transaktionen«, til grund for afgiftsberegningen. Beløbet var i dette tilfælde højere end den leje, der var aftalt mellem Werner Skripalle og det selskab, der var lejer, skønt lejen svarede til den sædvanlige leje på markedet for denne type bygninger i det pågældende område.
- 6 Ifølge det sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, er beskatningsgrundlaget:
- »a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner ...«.
- 7 Skønt artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), giver mulighed for at tage hensyn til de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen, gælder denne bestemmelse kun for de tilfælde, der nævnes i det sjette direktivs artikel 6, stk. 2, som omhandler vederlagsfrie tjenesteydelser. Ifølge det sjette direktiv skal fiktionen om afholdte udgifter følgelig ikke anvendes, når det er godtgjort, at den afgiftspligtige person udfører en ydelse til den på markedet normale pris.
- 8 Imidlertid blev UStG's § 10, stk. 5, indført i Tyskland i 1978 som en bestemmelse, der fraviger det sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i henhold til direktivets artikel 27, som bestemmer følgende:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

2. Den medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelægger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering.

3. Kommissionen underretter de øvrige medlemsstater herom inden for en frist på en måned.

4. Rådets samtykke anses for opnået, såfremt hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne inden for en frist på to måneder fra den i stk. 3 nævnte underretning har anmodet om, at sagen forelægges Rådet.

...«

- 9 Det fremgår, at denne procedure i det foreliggende tilfælde er blevet fulgt forskriftsmæssigt, og at der ikke er blevet anmodet om, at sagen forelægges Rådet. Der er imidlertid ikke sket nogen offentliggørelse vedrørende tilladelsesproceduren i henhold til det sjette direktivs artikel 27, stk. 2, 3 og 4, i den pågældende medlemsstats officielle publikationer, efter at den foranstaltning, hvorved direktivet fraviges, er truffet.

- 10 Werner Skripalle modsatte sig, at der blev taget hensyn til »omkostningerne ved transaktionen«, og han påklagede Finanzamt's afgiftsafgørelse den 8. august 1984. Da denne klage blev afvist, anlagde han sag ved Finanzgericht Köln, som gav ham medhold og fastslog, at UStG's § 10, stk. 5, nr. 1, ikke kunne finde anvendelse, da det selskab, der var lejer, ikke var en sagsøgeren nærtstående person i UStG's § 10, stk. 5, nr. 1's forstand. I øvrigt skulle bestemmelsen ifølge Finanzgericht fortolkes strengt, således at den ikke fandt anvendelse, når der var aftalt et sædvanligt vederlag for de erlagte ydelser.

- 11 Den 3. april 1986 indgav Finanzamt revisionsanke til Bundesfinanzhof.

- 12 Bundesfinanzhof fandt til forskel fra Finanzgericht, at det selskab, der var lejer, var en i forhold til Werner Skripalle nærtstående person i UStG's § 10, stk. 5's forstand på grund af de nære personlige forbindelser, der bestod mellem selskabsdeltagerne og Werner Skripalle. Den forelæggende ret har dog udtrykt tvivl om, hvorvidt mindsteberegningsgrundlaget kan finde anvendelse i hovedsagen, idet den finder, at det er uforholdsmæssigt og ikke omfattet af fravigelsesreglerne i det sjette direktivs artikel 27, som kun tillader fravigelser for at »forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse«. Denne betingelse synes efter den forelæggende rets opfattelse ikke at være opfyldt, når det aftalte vederlag, som her, skønt det er lavere end mindsteberegningsgrundlaget, er i overensstemmelse med den sædvanlige leje, således at der ikke er tale om svig. Bundesfinanzhof har anført, at sådanne tilfælde ikke er særlig hyppige og ikke har så betydelige økonomiske konsekvenser, at det fører til konkurrencefordrejning. Den har påpeget, at sådanne tilfælde dog ikke er helt sjældne.

13 På denne baggrund har Bundesfinanzhof stillet Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er en af Rådet givet tilladelse til under fravigelse af direktiv 77/388/EØF og for at undgå visse former for afgiftsunddragelse at indføre en særlig foranstaltning, hvorefter udgifterne som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i direktiv 77/388/EØF skal benyttes som mindsteberegningsgrundlag i forbindelse med ydelser mod vederlag mellem nærtstående personer, også omfattet af artikel 27 i direktiv 77/388/EØF, hvis det aftalte vederlag er sædvanligt på det pågældende marked, men lavere end mindsteberegningsgrundlaget, og der altså ikke foreligger afgiftsunddragelse?

2) Kan en medlemsstat gøre en særlig foranstaltning som omhandlet i artikel 27 i direktiv 77/388/EØF gældende over for en afgiftspligtig person som en afgiftsbestemmelse, hvis Rådets samtykke ikke har været offentliggjort i De Europæiske Fællesskabers Tidende, og tilladelsesproceduren i henhold til artikel 27, stk. 2, 3 og 4, i direktiv 77/388/EØF — efter at den er gennemført — heller ikke har været offentliggjort i medlemsstatens publikationer for officielle meddelelser?»

14 Indledningsvis har den nederlandske regering under retsmødet udtrykt tvivl om, hvorvidt Domstolen har kompetence til at prøve lovligheden af en national foranstaltning, hvorved direktivet fraviges som omhandlet i det sjette direktivs artikel 27, når Rådet har tilladt den. Spørgsmålet om en fravigelsesbeslutnings lovlighed kan efter den nederlandske regerings opfattelse kun rejses, såfremt beslutningens gyldighed udtrykkeligt anfægtes. Den forelæggende ret har imidlertid ikke stillet Domstolen spørgsmål om vurderingen af gyldigheden.

- 15 I denne forbindelse skal det bemærkes, som generaladvokaten med rette har fremhævet i punkt 26 i sit forslag til afgørelse, at Domstolen i sagen anmodes om at angive kriterier til afgørelse af, om den fravigelse, den tyske regering påberåber sig til støtte for, at de særlige foranstaltninger kan anvendes på omstændighederne i hovedsagen, er tilladt som en fravigelse, der er givet samtykke til i henhold til det sjette direktivs artikel 27.
- 16 Under disse omstændigheder har Domstolen kompetence til at besvare de af den forelæggende ret stillede spørgsmål.

Det første spørgsmål

- 17 Werner Skripalle og Kommissionen har anført, at det sjette direktivs artikel 27, stk. 1, skal fortolkes strengt. Bestemmelsen giver ganske vist bemyndigelse til at foretage fravigelser, hovedsagelig med henblik på at undgå visse former for svig eller unddragelse, men de foranstaltninger, der træffes i henhold til en sådan fravigelse, må dog kun gøre undtagelse fra princippet om overholdelse af beskatningsgrundlaget i det sjette direktivs artikel 11 i det omfang, det er strengt nødvendigt for at opnå dette formål.
- 18 Dette hævdes ikke at være tilfældet i hovedsagen, fordi den aftalte leje, skønt den er lavere end omkostningerne ved transaktionen, svarer til den sædvanlige leje på markedet. I et sådant tilfælde må svig eller unddragelse automatisk være udelukket, således at den pågældende foranstaltning ikke er nødvendig for at opnå formålet, som er at undgå sådan svig eller unddragelse.
- 19 Ifølge Werner Skripalle fører de tyske bestemmelser desuden til det absurde resultat, at et familieforhold er et yderligere afgiftskriterium, fordi der er mistanke

om svig, selv når det er åbenbart, at der ikke foreligger noget misbrug. Dette er så meget alvorligere, som momsen, for så vidt den beregnes på et fiktivt grundlag, ikke kan overvælttes på den endelige forbruger, som er lejeren. Herved tilsidesættes princippet om momsgrundlaget.

- 20 Den tyske regering har heroverfor anført, at de pågældende bestemmelser er omfattet af det sjette direktivs artikel 27, da de er nødvendige og i almindelighed egnede til at hindre svig eller unddragelse. Tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, hvor vederlaget er sædvanligt på markedet, men lavere end de afholdte udgifter, er meget sjældne. En retsregel skal imidlertid efter sin karakter have en vis grad af abstraktion og kan ikke på forhånd begrænses til specielle tilfælde af svig eller unddragelse. Den pågældende regel er følgelig i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, selv om resultatet i et konkret tilfælde ikke er hensigtsmæssigt.
- 21 I øvrigt har UStG's § 10, stk. 5, efter regeringens opfattelse ikke blot til formål at undgå svig og unddragelse, men også at forenkle afgiftsopkrævningen, idet vurderingen af de faktiske omkostninger desuden har den fordel, at omkostningerne, til forskel fra den sædvanlige værdi på markedet, kan fastslås objektivt og enkelt.
- 22 Det bemærkes, at det er ubestridt, at UStG's § 10, stk. 4 og 5, fraviger bestemmelserne om beskatningsgrundlaget i det sjette direktivs artikel 11.
- 23 I henhold til det sjette direktivs artikel 27, stk. 1, kan fravigelser tillades »for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddra-

gelse«. Det er oplyst i hovedsagen, at Forbundsrepublikken Tyskland har anmodet om og fået tilladelse til at træffe en foranstaltning, der fraviger direktivet, med henblik på den sidste af disse to muligheder.

- 24 Som Domstolen imidlertid allerede har fastslået, skal de nationale foranstaltninger, som fraviger direktivet, og som er af en sådan art, at svig eller unddragelse herved undgås, fortolkes strengt og kan principielt kun fravige beskatningsgrundlaget for momsen, som fastlagt i det sjette direktivs artikel 11, for så vidt det anses for strengt nødvendigt for at nå dette mål (dom af 10.4.1984, sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861, præmis 29). Det må følgelig undersøges, om disse betingelser er opfyldt i denne sag.
- 25 Det er herved ikke bestridt, at der mellem medlemmer af samme familie eller mellem nærtstående kan bestå en vis risiko for svig eller afgiftsunddragelse, som kan gøre foranstaltninger, som dem, der kan træffes i henhold til det sjette direktivs artikel 27, berettigede.
- 26 En sådan risiko består imidlertid ikke, når det fremgår af objektive forhold, at den afgiftspligtige har handlet korrekt. Når de tyske bestemmelser som beskatningsgrundlag anvender de afholdte udgifter i tilfælde, hvor transaktionerne finder sted mellem nærtstående, herunder også, hvor det er åbenbart, at det aftalte vederlag, som svarer til den sædvanlige leje på markedet, er lavere end disse omkostninger, begrænser de sig følgelig ikke til at indføre fravigelser, der er strengt nødvendige for at undgå risiko for unddragelse eller svig. De kan følgelig ikke være omfattet af det sjette direktivs artikel 27.

- 27 Denne konstatering afsvækkes ikke af, at en retsregel skal have en vis grad af abstraktion, hvilket nødvendigvis indebærer, at resultatet i et bestemt tilfælde ikke er hensigtsmæssigt.
- 28 Som den forelæggende ret har anført, og som parterne har bekræftet under retsmødet, er de tilfælde, hvor det fiktive beskatningsgrundlag er højere end det sædvanlige vederlag på markedet, selv om de er sjældne, dog ikke helt usædvanlige, navnlig med hensyn til leje. Lejebeløb er således af politiske grunde ofte fastsat på et niveau, der skal lette adgangen til at opnå en bolig, selv om omkostningerne i byggesektoren er ekstremt høje.
- 29 Der er desuden intet til hinder for, at en bestemmelse, som til en vis grad er affattet generelt eller abstrakt, udelukker tilfælde, hvor det aftalte lejebeløb er lavere end det beløb, der normalt er nødvendigt for at amortisere omkostningerne til opførelse af bygningen, men som er i overensstemmelse med den sædvanlige leje på markedet.
- 30 Med hensyn til den tyske regerings argument om, at den pågældende foranstaltning er retmæssig, fordi den også har til formål at forenkle afgiftsopkrævningen, hvilket svarer til den første mulighed, der nævnes i det sjette direktivs artikel 27, stk. 1, bemærkes, at der blev ansøgt om tilladelse til foranstaltningen under henvisning til den anden mulighed, som er at undgå svig eller unddragelse. Tilladelsen kan følgelig ikke gå ud over dette formål.

- 31 Svaret må følgelig være, at en af Rådet givet tilladelse til under fravigelse af det sjette direktiv og for at undgå visse former for svig eller afgiftsunddragelse at indføre en særlig foranstaltning, hvorefter udgifterne som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i det sjette direktiv skal benyttes som mindsteberegningsgrundlag i forbindelse med ydelser mod vederlag mellem nærtstående personer, ikke er omfattet af direktivets artikel 27, hvis det aftalte vederlag er sædvanligt på det pågældende marked, men lavere end mindsteberegningsgrundlaget.

Det andet spørgsmål

- 32 I betragtning af svaret på det første spørgsmål er det ikke nødvendigt at besvare det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

- 33 De udgifter, der er afholdt af den tyske, den franske og den nederlandske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 13. december 1995, for ret:

En af Rådet givet tilladelse til under fravigelse af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag og for at undgå visse former for svig eller afgiftsunddragelse at indføre en særlig foranstaltning, hvorefter udgifterne som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i det sjette direktiv skal benyttes som mindsteberegningsgrundlag i forbindelse med ydelser mod vederlag mellem nærtstående personer, er ikke omfattet af direktivets artikel 27, hvis det aftalte vederlag er sædvanligt på det pågældende marked, men lavere end mindsteberegningsgrundlaget.

Moitinho de Almeida

Sevón

Edward

Puissochet

Jann

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 29. maj 1997.

R. Grass

J.C. Moitinho de Almeida

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling