

|

61996J0063

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 29. maj 1997. - Finanzamt Bergisch Gladbach mod Werner Skripalle. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Fiskale bestemmelser - Sjette momsdirektiv - Beskatningsgrundlag - Tilfælde hvor leverandøren og modtageren af ydelserne er nærtstående personer. - Sag C-63/96.

Samling af Afgørelser 1997 side I-02847

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - beskatningsgrundlag - foranstaltninger, der fraviger fællesskabsreglerne - grænser

[Raadets direktiv 77/388, art. 11, punkt A, stk. 1, litra c), og art. 27]

Sammendrag

Særlige foranstaltninger, som medlemsstaterne for at undgå afgiftssvig eller afgiftsunddragelse kan få tilladelse til at træffe i henhold til artikel 27 i det sjette direktiv, 77/388, om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, og hvorved direktivet fraviges, skal fortolkes strengt og kan kun fravige beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften, som fastlagt i direktivets artikel 11, for så vidt det anses for strengt nødvendigt for at nå dette mål.

Selv om Raadet har givet den pågældende medlemsstat en tilladelse i henhold til direktivets artikel 27, omfatter artiklen ikke nationale bestemmelser, hvorefter udgifterne ved tjenesteydelsen som omhandlet i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), skal benyttes som mindsteberegningsgrundlag i forbindelse med ydelser mod vederlag mellem nærtstående personer, herunder i forbindelse med udlejning af fast ejendom, selv hvis det aftalte vederlag, selv om det er lavere end mindsteberegningsgrundlaget, er sædvanligt på det pågældende marked.

Parter

I sag C-63/96,

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

har

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

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

generaladvokat: N. Fennelly

justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Ruehl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- den tyske regering ved afdelingschef Ernst Roeder, 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 Juergen Grunwald og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmoder rapporten,

efter at der i retsmodet den 22. januar 1997 er afgivet mundtlige indlæg af Werner Skripalle ved advokat Kurt Conscience, Bochum-Querenburg, af den tyske regering ved Ernst Roeder, af den franske regering ved Gautier Mignot, af den nederlandske regering ved konsulent Marc Fierstra, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved Juergen Grunwald,

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

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 13. december 1995, indgaaet til Domstolen den 8. marts 1996, har Bundesfinanzhof i henhold til EF-traktatens artikel 177 stillet Domstolen to praejudicielle spoergsmaal om fortolkningen af Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »det sjette direktiv«).

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag mellem Finanzamt Bergisch-Gladbach (herefter »Finanzamt«) og Werner Skripalle vedroerende fastsaettelsen af beskatningsgrundlaget for mervaerdiafgiften (herefter »moms«) i tilfaelde, hvor leverandoeren og modtageren af de afgiftspligtige ydelser er naertstaaende personer.

3 Det fremgaar af forelaeggelseskendelsen, at Werner Skripalle er ejer af en udlejningsejendom, som han har ladet opfoere, samt flere ejerlejligheder. Han udlejede ejendommene til et anpartsselskab, hvis deltagere var hans myndige soen og hans hustru, som hver ejede halvdelen af anparterne. Hans hustru var ligeledes selskabets direktoer og var den eneste tegningsberettigede.

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

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

UStG's § 10, stk. 4, indeholder undtagelser fra denne regel for eget forbrug, for hvilket omsaetningen paa visse betingelser udgoeres af omkostningerne i forbindelse med udfoerelsen af transaktionen.

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

5 I henhold til disse bestemmelser lagde Finanzamt i hovedsagen det fiktive beregningsgrundlag, det saakaldte »mindsteberegningsgrundlag«, som svarer til »omkostningerne ved transaktionen«, til grund for afgiftsberegningen. Beloebet var i dette tilfaelde hoejere end den leje, der var aftalt mellem Werner Skripalle og det selskab, der var lejer, skoent lejen svarede til den saedvanlige leje paa markedet for denne type bygninger i det paagaeldende omraade.

6 Ifoelge 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 modvaerdi, som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af koeberen, aftageren eller tredjemand for de paagaeldende transaktioner ...«.

7 Skoent 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, gaelder denne bestemmelse kun for de tilfaelde, der naevnes i det sjette direktivs artikel 6, stk. 2, som omhandler vederlagsfrie

tjenesteydelser. Ifølge det sjette direktiv skal fiktionen om afholdte udgifter følgelig ikke anvendes, naar det er godtgjort, at den afgiftspligtige person udfoerer en ydelse til den paa markedet normale pris.

8 Imidlertid blev UStG's § 10, stk. 5, indfoert 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 foelgende:

»1. Raadet kan med enstemmighed paa forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indfoere saerlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkraevningen eller for at undgaa visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkraevningen maa ikke eller kun i ubetydelig grad paavirke stoerrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

2. Den medlemsstat, der oensker at indfoere de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelaegger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er noedvendige til at foretage en vurdering.

3. Kommissionen underretter de oevrige medlemsstater herom inden for en frist paa en maaned.

4. Raadets samtykke anses for opnaaet, saafremt hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne inden for en frist paa to maaneder fra den i stk. 3 naevnte underretning har anmodet om, at sagen forelaegges Raadet.

...«

9 Det fremgaar, at denne procedure i det foreliggende tilfaelde er blevet fulgt forskriftsmaessigt, og at der ikke er blevet anmodet om, at sagen forelaegges Raadet. Der er imidlertid ikke sket nogen offentliggoerelse vedroerende tilladelsesproceduren i henhold til det sjette direktivs artikel 27, stk. 2, 3 og 4, i den paagaeldende 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 paaklagede Finanzamt's afgiftsaefgoerelse den 8. august 1984. Da denne klage blev afvist, anlagde han sag ved Finanzgericht Koeln, 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 sagsoegeren naertstaaende person i UStG's § 10, stk. 5, nr. 1's forstand. I oevrigt skulle bestemmelsen ifølge Finanzgericht fortolkes strengt, saaledes at den ikke fandt anvendelse, naar der var aftalt et saedvanligt 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 naertstaaende person i UStG's § 10, stk. 5's forstand paa grund af de naere personlige forbindelser, der bestod mellem selskabsdeltagerne og Werner Skripalle. Den forelaeggende ret har dog udtrykt tvivl om, hvorvidt mindsteberegningsgrundlaget kan finde anvendelse i hovedsagen, idet den finder, at det er uforholdsmaessigt og ikke omfattet af fravigelsesreglerne i det sjette direktivs artikel 27, som kun tillader fravigelser for at »forenkle afgiftsopkraevningen eller for at undgaa visse former for svig eller unddragelse«. Denne betingelse synes efter den forelaeggende rets opfattelse ikke at vaere opfyldt, naar det aftalte vederlag, som her, skoent det er lavere end mindsteberegningsgrundlaget, er i overensstemmelse med den saedvanlige leje, saaledes at der ikke er tale om svig. Bundesfinanzhof har anfoert, at saadanne tilfaelde ikke er saerlig hyppige og ikke har saa betydelige oekonomiske konsekvenser, at det foerer til konkurrencefordrejning. Den har paapeget, at saadanne tilfaelde dog ikke er helt sjældne.

13 Paa denne baggrund har Bundesfinanzhof stillet Domstolen foelgende praedjudicielle spoergsmaal:

»1) Er en af Raadet givet tilladelse til under fravigelse af direktiv 77/388/EOEF og for at undgaa visse former for afgiftsunddragelse at indfoere en saerlig foranstaltning, hvorefter udgifterne som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i direktiv 77/388/EOEF skal benyttes som mindsteberegningsgrundlag i forbindelse med ydelser mod vederlag mellem naertstaaende personer, ogsaa omfattet af artikel 27 i direktiv 77/388/EOEF, hvis det aftalte vederlag er saedvanligt paa det paagaeldende marked, men lavere end mindsteberegningsgrundlaget, og der altsaa ikke foreligger afgiftsunddragelse?

2) Kan en medlemsstat goere en saerlig foranstaltning som omhandlet i artikel 27 i direktiv 77/388/EOEF gaeldende over for en afgiftspligtig person som en afgiftsbestemmelse, hvis Raadets samtykke ikke har vaeret offentliggjort i De Europaeiske Faellesskabers Tidende, og tilladelsesproceduren i henhold til artikel 27, stk. 2, 3 og 4, i direktiv 77/388/EOEF - efter at den er gennemfoert - heller ikke har vaeret offentliggjort i medlemsstatens publikationer for officielle meddelelser?»

14 Indledningsvis har den nederlandske regering under retsmoedet udtrykt tvivl om, hvorvidt Domstolen har kompetence til at proeve lovligheden af en national foranstaltning, hvorved direktivet fraviges som omhandlet i det sjette direktivs artikel 27, naar Raadet har tilladt den. Spoergsmaalet om en fravigelsesbeslutnings lovlighed kan efter den nederlandske regerings opfattelse kun rejses, saafremt beslutningens gyldighed udtrykkeligt anfaegtes. Den forelaeggende ret har imidlertid ikke stillet Domstolen spoergsmaal om vurderingen af gyldigheden.

15 I denne forbindelse skal det bemaerkes, som generaladvokaten med rette har fremhaevet i punkt 26 i sit forslag til afgoerelse, at Domstolen i sagen anmodes om at angive kriterier til afgoerelse af, om den fravigelse, den tyske regering paaberaaber sig til stoette for, at de saerlige foranstaltninger kan anvendes paa omstaendighederne i hovedsagen, er tilladt som en fravigelse, der er givet samtykke til i henhold til det sjette direktivs artikel 27.

16 Under disse omstaendigheder har Domstolen kompetence til at besvare de af den forelaeggende ret stillede spoergsmaal.

Det foerste spoergsmaal

17 Werner Skripalle og Kommissionen har anfoert, at det sjette direktivs artikel 27, stk. 1, skal fortolkes strengt. Bestemmelsen giver ganske vist bemyndigelse til at foretage fravigelser, hovedsagelig med henblik paa at undgaa visse former for svig eller unddragelse, men de

foranstaltninger, der træffes i henhold til en saadan fravigelse, maa dog kun goere undtagelse fra princippet om overholdelse af beskatningsgrundlaget i det sjette direktivs artikel 11 i det omfang, det er strengt noedvendigt for at opnaa dette formaal.

18 Dette hævdes ikke at vaere tilfaeldet i hovedsagen, fordi den aftalte leje, skoent den er lavere end omkostningerne ved transaktionen, svarer til den saedvanlige leje paa markedet. I et saadant tilfaelde maa svig eller unddragelse automatisk vaere udelukket, saaledes at den paagaeldende foranstaltning ikke er noedvendig for at opnaa formaalet, som er at undgaa saadan svig eller unddragelse.

19 Ifoelge Werner Skripalle foerer de tyske bestemmelser desuden til det absurde resultat, at et familieforhold er et yderligere afgiftskriterium, fordi der er mistanke om svig, selv naar det er aabenbart, at der ikke foreligger noget misbrug. Dette er saa meget alvorligere, som momsen, for saa vidt den beregnes paa et fiktivt grundlag, ikke kan overvaeltes paa den endelige forbruger, som er lejeren. Herved tilsidesaettes princippet om momsgrundlaget.

20 Den tyske regering har heroverfor anfoert, at de paagaeldende bestemmelser er omfattet af det sjette direktivs artikel 27, da de er noedvendige og i almindelighed egnede til at hindre svig eller unddragelse. Tilfaelde som det i hovedsagen omhandlede, hvor vederlaget er saedvanligt paa 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 paa forhaand begrænses til specielle tilfaelde af svig eller unddragelse. Den paagaeldende regel er foelgelig i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, selv om resultatet i et konkret tilfaelde ikke er hensigtsmaessigt.

21 I oevrigt har UStG's § 10, stk. 5, efter regeringens opfattelse ikke blot til formaal at undgaa svig og unddragelse, men ogsaa at forenkle afgiftsopkraevningen, idet vurderingen af de faktiske omkostninger desuden har den fordel, at omkostningerne, til forskel fra den saedvanlige vaerdi paa markedet, kan fastslaas objektivt og enkelt.

22 Det bemaerkes, 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 afgiftsopkraevningen eller for at undgaa visse former for svig eller unddragelse«. Det er oplyst i hovedsagen, at Forbundsrepublikken Tyskland har anmodet om og faaet tilladelse til at træffe en foranstaltning, der fraviger direktivet, med henblik paa den sidste af disse to muligheder.

24 Som Domstolen imidlertid allerede har fastslaaet, skal de nationale foranstaltninger, som fraviger direktivet, og som er af en saadan art, at svig eller unddragelse herved undgaas, fortolkes strengt og kan principielt kun fravige beskatningsgrundlaget for momsen, som fastlagt i det sjette direktivs artikel 11, for saa vidt det anses for strengt noedvendigt for at naa dette maal (dom af 10.4.1984, sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861, praemis 29). Det maa foelgelig undersøeges, om disse betingelser er opfyldt i denne sag.

25 Det er herved ikke bestridt, at der mellem medlemmer af samme familie eller mellem naertstaaende kan bestaa en vis risiko for svig eller afgiftsunddragelse, som kan goere foranstaltninger, som dem, der kan træffes i henhold til det sjette direktivs artikel 27, berettigede.

26 En saadan risiko bestaar imidlertid ikke, naar det fremgaar af objektive forhold, at den afgiftspligtige har handlet korrekt. Naar de tyske bestemmelser som beskatningsgrundlag anvender de afholdte udgifter i tilfaelde, hvor transaktionerne finder sted mellem naertstaaende, herunder ogsaa, hvor det er aabenbart, at det aftalte vederlag, som svarer til den saedvanlige leje paa markedet, er lavere end disse omkostninger, begraenser de sig foelgelig ikke til at indfoere fravigelser, der er strengt noedvendige for at undgaa risiko for unddragelse eller svig. De kan foelgelig ikke vaere omfattet af det sjette direktivs artikel 27.

27 Denne konstatering afsvaekkes ikke af, at en retsregel skal have en vis grad af abstraktion, hvilket noedvendigvis indebaerer, at resultatet i et bestemt tilfaelde ikke er hensigtsmaessigt.

28 Som den forelaeggende ret har anfoert, og som parterne har bekræftet under retsmoedet, er de tilfaelde, hvor det fiktive beskatningsgrundlag er hoejere end det saedvanlige vederlag paa markedet, selv om de er sjaeldne, dog ikke helt usaedvanlige, navnlig med hensyn til leje. Lejebeløb er saaledes af politiske grunde ofte fastsat paa et niveau, der skal lette adgangen til at opnaa en bolig, selv om omkostningerne i byggesektoren er ekstremt hoeje.

29 Der er desuden intet til hinder for, at en bestemmelse, som til en vis grad er affattet generelt eller abstrakt, udelukker tilfaelde, hvor det aftalte lejebeløb er lavere end det beloeb, der normalt er noedvendigt for at amortisere omkostningerne til opfoerelse af bygningen, men som er i overensstemmelse med den saedvanlige leje paa markedet.

30 Med hensyn til den tyske regerings argument om, at den paagaeldende foranstaltning er retmaessig, fordi den ogsaa har til formaal at forenkle afgiftsopkraevningen, hvilket svarer til den foerste mulighed, der naevnes i det sjette direktivs artikel 27, stk. 1, bemaerkes, at der blev ansoegt om tilladelse til foranstaltningen under henvisning til den anden mulighed, som er at undgaa svig eller unddragelse. Tilladelsen kan foelgelig ikke gaa ud over dette formaal.

31 Svaret maa foelgelig vaere, at en af Raadet givet tilladelse til under fravigelse af det sjette direktiv og for at undgaa visse former for svig eller afgiftsunddragelse at indfoere en saerlig 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 naertstaaende personer, ikke er omfattet af direktivets artikel 27, hvis det aftalte vederlag er saedvanligt paa det paagaeldende marked, men lavere end mindsteberegningsgrundlaget.

Det andet spoergsmaal

32 I betragtning af svaret paa det foerste spoergsmaal er det ikke noedvendigt at besvare det andet spoergsmaal.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

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

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

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

En af Raadet givet tilladelse til under fravigelse af Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag og for at undgaa visse former for svig eller afgiftsunddragelse at indfoere en saerlig 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 naertstaaende personer, er ikke omfattet af direktivets artikel 27, hvis det aftalte vederlag er saedvanligt paa det paagaeldende marked, men lavere end mindsteberegningsgrundlaget.