

|

61996C0063

Conclusie van advocaat-generaal Fennelly van 27 februari 1997. - Finanzamt Bergisch Gladbach tegen Werner Skripalle. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Bundesfinanzhof - Duitsland. - Fiscale bepalingen - Zesde BTW-richtlijn - Maatstaf van heffing - Persoonlijke betrekkingen tussen verstrekker en ontvanger van prestaties. - Zaak C-63/96.

Jurisprudentie 1997 bladzijde I-02847

Conclusie van de advocaat generaal

1 Wanneer een eigenaar van verschillende gebouwen deze aan een met hem verbonden vennootschap verhuurt tegen een huurprijs die de uitgaven voor het verwerven en het onderhoud van die gebouwen eigenlijk niet dekt, maar overeenkomt met huurprijs die op de markt doorgaans voor dergelijke gebouwen wordt betaald, kan een Lid-Staat dan toch de som van die uitgaven als maatstaf van heffing van de BTW over een dergelijke huurtransactie hanteren? Om op deze vraag te kunnen antwoorden verzoekt het Bundesfinanzhof het Hof in wezen om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 27 van de Zesde richtlijn van de Raad en inzonderheid van evenredigheid van een krachtens dat artikel getroffen maatregel.(1)

I - Juridisch en feitelijk kader

De relevante bepalingen

i) De Zesde richtlijn

2 Volgens artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn zijn aan BTW onderworpen "de leveringen van (...) diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht". Volgens artikel 6, lid 1, wordt als "dienst" beschouwd "elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is". De "maatstaf van heffing" voor aan BTW onderworpen handelingen wordt geregeld in artikel 11 van de Zesde richtlijn. Voor in het binnenland verrichte handelingen geldt volgens artikel 11, A, als algemene regel:

"1. De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub (...) c) (...): 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;

(...)

c) voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen: de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven;

(...)"

3 De "gemaakte kosten" worden als "maatstaf van heffing" genomen in de bijzondere gevallen van eigen gebruik genoemd in artikel 6, lid 2. Daarin wordt bepaald:

"Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

De Lid-Staten kunnen van het bepaalde in dit lid afwijken, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt."

4 Artikel 27 van de Zesde richtlijn is het enige artikel van hoofdstuk XV

"Vereenvoudigingsmaatregelen". Het staat de Lid-Staten onder de aldaar genoemde voorwaarden toe, af te wijken van andere bepalingen van de richtlijn. Artikel 27, lid 5, betreft de handhaving van bestaande nationale maatregelen die onverenigbaar zijn met de Zesde richtlijn. Artikel 27, leden 1 tot en met 4, betreft nieuwe afwijkende maatregelen en luidt als volgt:

"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."

ii) De Duitse wettelijke regeling

5 In Duitsland brengt het Umsatzsteuergesetz 1980 (hierna: "UStG") de Duitse wetgeving inzake omzetbelasting in overeenstemming met de eisen van de Zesde richtlijn.(2) Met betrekking tot de maatstaf van heffing van de BTW geldt volgens § 10, lid 1, UStG als algemene regel, dat als "tegenprestatie" wordt beschouwd "al wat de ontvanger uitgeeft om de prestatie te verkrijgen, onder aftrek van de omzetbelasting".

6 Voor prestaties voor eigen gebruik wijkt § 10, lid 4, af van die algemene regel. Volgens lid 4, sub 2, wordt de belasting in dat geval geheven "aan de hand van de kosten die voor het verwezenlijken van die omzet zijn gemaakt".(3)

7 Volgens § 10, lid 5, UStG geldt de in § 10, lid 4, bepaalde maatstaf van heffing voor gevallen van eigen gebruik ook voor leveringen onder bezwarende titel tussen personen waartussen een nauwe band bestaat. § 10, lid 5, bepaalt:

"Lid 4 is van overeenkomstige toepassing op:

1. 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 vennootschapsbelasting), 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,

(...)

wanneer de in lid 4 bedoelde maatstaf van heffing hoger is dan de tegenprestatie bedoeld in lid 1."

De procedure voor de nationale rechter

8 De oorspronkelijke verzoeker, thans verweerder in het hoofdgeding (hierna: "verzoeker") is eigenaar van een meergezinswoning die hij zelf heeft laten bouwen, en van een aantal appartementen. Hij verhuurde deze eigendommen aan een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (hierna: "huurster") waarvan zijn echtgenote en zijn meerderjarige zoon de aandeelhouders waren. Iedere aandeelhouder bezat 50 % van de aandelen, maar zijn echtgenote was de zaakvoerder van de vennootschap-huurster en was als enige bevoegd de vennootschap te vertegenwoordigen. Partijen in het hoofdgeding zijn het erover eens, dat de tussen verzoeker en de huurster overeengekomen huurprijzen overeenkwamen met de normale huur voor vergelijkbare eigendommen in die streek.

9 Er ontstond een geschil over het bedrag van de door verzoeker over die huur verschuldigde BTW, omdat de overeengekomen huur lager was dan de zogenoemde "minimummaatstaf van heffing" ("Mindestbemessungsgrundlage") die krachtens § 10, lid 5, sub 1, juncto § 10, lid 4, sub 2, van bovengenoemd UStG moest worden gehanteerd. Verzoeker werd, na een bijzondere BTW-controle, door het Finanzamt Bergisch Gladbach op basis van die maatstaf belastingplichtig gesteld.

10 Nadat zijn administratief bezwaarschrift tegen de omstreden aanslag niets had opgeleverd, stelde verzoeker beroep in bij het Finanzgericht, dat zijn vordering toewees. Ofschoon het Finanzgericht in feite van mening was, dat de huurster niet nauw met verzoeker verbonden was voor de toepassing van § 10, lid 5, sub 1, UStG, oordeelde het ook, dat § 10, lid 5, sub 1, UStG restrictief moest worden uitgelegd en derhalve niet van toepassing was wanneer de voor de verstrekte diensten overeengekomen vergoeding overeenkwam met de marktprijs voor dergelijke diensten. Onder uitdrukkelijke verwijzing naar de toelichting die de Duitse regering in 1978 bij de voorlegging van het ontwerp van het latere UStG aan het parlement had gegeven, oordeelde het Finanzgericht, dat de in § 10, lid 5, genoemde minimummaatstaf van heffing moet worden toegepast telkens wanneer goederen of diensten worden verstrekt "tegen een abnormaal lage prijs" ("zu unangemessen niedrigen Entgelten") teneinde gevallen van ten dele aan belasting ontsnappend verbruik te voorkomen.(4) Vaststaat evenwel, dat de bepaling geen diensten beoogde te dekken die tussen familieleden tegen marktprijs worden verstrekt. Volgens het Finanzgericht verschillen dergelijke transacties niet van transacties tussen personen die geen

familieleden zijn.

11 Van dit vonnis kwam het Finanzamt in "Revision" bij het Bundesfinanzhof (hierna: "de nationale rechter"). De nationale rechter verklaart, dat toepassing van de minimummaatstaf van heffing tot gevolg heeft, dat de verstrekker - voor het gedeelte van de maatstaf dat de overeengekomen tegenprestatie overschrijdt - de last van de bijkomende BTW draagt, aangezien het niet gaat om een belasting over de tegenprestatie die op de ontvanger van de goederen of diensten kan worden afgewenteld. De nationale rechter erkende, dat de overeengekomen huur overeenkwam met hetgeen op de markt gebruikelijk was, ook al was zij lager dan de zogenoemde "kostendekkende huurprijs" ("Kostenmiete"), die wordt bepaald op basis van de opgekomen kosten met uitsluiting van de omzetbelasting, en aanvaardde ook, anders dan het Finanzgericht, dat de huurster een met verzoeker nauw verbonden persoon in de zin van § 10, lid 5, UStG was. Die rechter twijfelde er vervolgens aan, of die bepaling diende te worden toegepast, dan wel of verzoeker zich op de in artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn geformuleerde hoofdregel inzake de maatstaf van heffing kon beroepen. Derhalve besloot hij, het Hof krachtens artikel 177 van het Verdrag de navolgende vragen voor te leggen:

"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?"

Opvatting van de nationale rechter

i) De eerste vraag

12 De nationale rechter verklaart, dat § 10, lid 5, UStG was ingevoerd als een in artikel 27 van de Zesde richtlijn bedoelde bijzondere maatregel tot afwijking van artikel 11, A, lid 1, sub a. Het wetsontwerp van de Duitse regering van 15 maart 1978 ging vergezeld van een toelichting voor de vaststelling van § 10, lid 5, volgens welke "die maatregel door artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn is gedekt". (5) Die bepaling is ingeroepen op 12 mei 1978 toen de Duitse regering de Commissie in kennis stelde van haar voornemen de bijzondere maatregel in te voeren. De Duitse regering voerde aan, dat om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen moest worden voorzien in de mogelijkheid om bij transacties met een onredelijk geringe tegenprestatie een hogere maatstaf van heffing toe te passen. De kostenregel van § 10, lid 4, UStG zou als maatstaf van heffing worden gehanteerd telkens wanneer de feitelijke tegenprestatie voor de relevante diensten beneden de waarde van die diensten ligt. Volgens de nationale rechter waarborgt de invoering van deze minimummaatstaf van heffing, dat prestaties tegen een abnormaal lage tegenprestatie op dezelfde wijze worden belast als prestaties om niet, zodat er geen eindverbruik kan plaatsvinden waarover geen belasting is geheven.

13 Bij brief van 15 september 1978 deelde de Commissie Duitsland mee, dat zij de procedure van artikel 27, leden 1 tot en met 4, van de Zesde richtlijn had ingeleid door de andere Lid-Staten bij brief van 12 juni 1978 in kennis te stellen van de Duitse kennisgeving. De Commissie noch enige Lid-Staat verzocht dat de zaak door de Raad zou worden behandeld. Zodra de in artikel 27, lid 4,

van de richtlijn gestelde termijn was verstreken⁽⁶⁾, moest de Raad worden geacht een besluit te hebben genomen waarbij Duitsland werd gemachtigd de betrokken maatregelen vast te stellen.⁽⁷⁾

14 De nationale rechter twijfelt eraan, of § 10, lid 5, UStG in overeenstemming is met het gemeenschapsrechtelijke beginsel volgens hetwelk "bijzondere maatregelen" die krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking worden genomen, in beginsel slechts van artikel 11 van de richtlijn mogen afwijken voor zover dat absoluut noodzakelijk is ter bereiking van dat doel.⁽⁸⁾ Zijns inziens staat § 10, lid 5, UStG niet toe, dat rekening wordt gehouden met mogelijkheid dat een tussen nauw met elkaar verbonden personen overeengekomen tegenprestatie die overeenkomt met de marktprijs, weliswaar beneden de kostprijs van de verstrekte diensten ligt, doch niet onredelijk laag is; de minimummaatstaf van heffing moet ook worden toegepast wanneer er geen sprake is van belastingontwijking. De krachtens artikel 27 verkregen stilzwijgende machtiging van de Raad was enkel gebaseerd op het in de brief van 12 mei 1978 aan de Commissie meegedeelde doel van de voorgenomen Duitse maatregel, te weten het voorkomen van belastingontwijking. Dat het daarbij ook ging om een vereenvoudigingsmaatregel is de Commissie tijdens de machtigingsprocedure niet meegedeeld.

ii) De tweede vraag

15 De nationale rechter verklaart onder verwijzing naar het arrest Handelsvereniging Rotterdam⁽⁹⁾, dat het niet-bekendmaken van maatregelen waarvan de bekendmaking door het Verdrag niet wordt geëist, zoals de door de Raad in het onderhavige geval verleende machtiging, geen gevolgen kan hebben voor de geldigheid of de werking van de maatregel. Hij aanvaardde evenwel niet het door het Bundesfinanzministerium (hierna: "ministerie") in het hoofdgeding aangevoerde argument, dat bij een redelijke beoordeling de door de Duitse regering bij de indiening van haar wetsontwerp in 1978 gegeven toelichting een daadwerkelijke bekendmaking van de voorgenomen afwijking van artikel 11 van de Zesde richtlijn vormde. Zijns inziens is bekendmaking in "algemeen toegankelijke bronnen" nodig om een belastingplichtige in staat te stellen, er kennis van te nemen dat een machtiging voor een afwijking van de Zesde richtlijn is verkregen en dat deze machtiging hem belet zich op de rechtstreekse werking van andere, gunstigere bepalingen van die richtlijn te beroepen.

II - Opmerkingen

16 De Bondsrepubliek Duitsland, de Franse Republiek en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Verzoeker, Duitsland, Frankrijk, de Commissie en het Koninkrijk der Nederlanden hebben mondelinge opmerkingen gemaakt. Frankrijk is in zijn schriftelijke en mondelinge opmerkingen enkel op de tweede vraag ingegaan. Gelet op de onderlinge overeenstemming van de in de schriftelijke opmerkingen geformuleerde standpunten over de tweede vraag, heeft Duitsland slechts mondelinge opmerkingen gemaakt over de eerste vraag. Ook verzoeker en de Commissie hebben hun mondelinge opmerkingen op de eerste vraag geconcentreerd. Ofschoon Nederland blijkbaar vooral belangstelling had voor de tweede vraag, heeft het toch ook enkele opmerkingen gemaakt over de eerste vraag.

III - Bespreking

De eerste vraag

17 Om te beginnen dient de aard van de in geding zijnde afwijking te worden verduidelijkt. Dat § 10, lid 5, UStG onverenigbaar is met artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is noch door het ministerie, in het hoofdgeding, noch door Duitsland, in zijn opmerkingen voor het Hof, ontkend. Over diensten die in de in artikel 6, lid 2, sub b, genoemde gevallen van "eigen gebruik" "om niet" worden verleend, moet overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub c, belasting worden geheven op basis van de voor het verrichten van de diensten gedane uitgaven. Voor zover de bijzondere maatregel die regel uitbreidt tot verrichtingen waarvoor de op de markt gebruikelijke tegenprestatie

is overeengekomen, is hij onverenigbaar met artikel 11, A, lid 1, sub a. Hij kan derhalve enkel worden toegepast indien hij door een geldige machtiging krachtens artikel 27 wordt gedekt.

18 Met zijn eerste vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of Duitsland de door de Raad verleende machtiging overeenkomstig artikel 27 van de Zesde richtlijn mag aanwenden in gevallen waar er geen aanwijzingen van belastingfraude of -ontwijking zijn. Aangezien Duitsland evenwel in zijn schriftelijke opmerkingen, subsidiair aan zijn hoofdstelling dat § 10, lid 5, UStG als maatregel ter voorkoming van belastingontwijking aan artikel 27 voldoet, stelt dat de bijzondere maatregel eigenlijk als een vereenvoudigingsmaatregel kan worden beschouwd, zal ik eerst dit punt behandelen.

i) De nationale regel als een vereenvoudigingsmaatregel

19 Hoofdstuk XV van de Zesde richtlijn betreft "Vereenvoudigingsmaatregelen". Artikel 27, lid 1, bepaalt uitdrukkelijk, dat om machtiging tot afwijking van de bepalingen van de Zesde richtlijn kan worden verzocht voor maatregelen die nodig worden geacht om "de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen".(10) Bovendien bevat de laatste zin van artikel 27, lid 1, een bijzondere bepaling voor verzoeken betreffende vereenvoudigingsmaatregelen, die niet van toepassing is op maatregelen ter voorkoming van belastingfraude, te weten het vereiste dat "maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing (...) geen noemenswaardige invloed [mogen] hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik". De gemeenschapswetgever beoogde dus duidelijk een onderscheid te maken tussen deze twee soorten maatregelen.

20 Het belang van dit onderscheid is door het Hof en de advocaat-generaal beklemtoond in de zaak Commissie/België.(11) Bijgevolg zijn de Lid-Staten ingevolge artikel 27 van de Zesde richtlijn verplicht zowel de inhoud als de aard van de afwijkende maatregelen waarvoor zij om machtiging verzoeken, nauwkeurig aan te geven. In de zaak Direct Cosmetics I(12), waar het Verenigd Koninkrijk een aantal jaren nadat het krachtens artikel 27 van het Raad machtiging had gekregen voor de in zijn verzoek aan de Commissie genoemde maatregel, een nieuwe nationale maatregel had ingevoerd, oordeelde het Hof, dat de aanvankelijke kennisgeving onwerkzaam werd op het ogenblik waarop de aangemelde maatregel door de nieuwe maatregel werd vervangen, "tenzij de nieuwe bepaling kan worden geacht in wezen overeen te stemmen met de voorgaande".(13) Korte tijd geleden trachtte Griekenland zich in de zaak BP Soupergaz(14) op artikel 27 te beroepen in een geval waarin het slechts de volledige tekst van een wetsontwerp aan de Commissie had meegedeeld. Het Hof oordeelde, dat een verzoekende Lid-Staat in een kennisgeving krachtens artikel 27 niet alleen "uitdrukkelijk aan artikel 27, lid 2" moet refereren, maar de Commissie ook specifiek dient te wijzen op de bijzondere, van de Zesde richtlijn afwijkende maatregelen die zij voornemens is te treffen.(15)

21 Mijns inziens omvat de uit artikel 27 van de Zesde richtlijn voor de Lid-Staten voortvloeiende verplichting om de aard van de voorgenomen afwijkende maatregelen duidelijk aan te geven, de verplichting om de redenen voor de vaststelling van die maatregelen te noemen. Van de Commissie, de Raad en de andere Lid-Staten kan niet in redelijkheid worden verwacht, dat zij dergelijke maatregelen binnen de korte termijn die hun is verleend, beoordelen zonder in kennis te zijn gesteld van het daarmee beoogde doel. Daar artikel 27 als bepaling die het toestaan van afwijkingen van de Zesde richtlijn mogelijk maakt, strikt moet worden uitgelegd, moeten de Lid-Staten een nieuw verzoek indienen telkens wanneer zij een nieuwe grond voor afwijking ontdekken. De verwijzende rechter was van oordeel, dat Duitsland door de Raad was gemachtigd bijzondere maatregelen te treffen om BTW-ontwijking te bestrijden. Het is overduidelijk, dat de nationale rechter terecht heeft geoordeeld, dat Duitsland thans niet mag proberen de grondslag van zijn kennisgeving van 1978 te herschrijven door te stellen dat § 10, lid 5, UStG ook kan worden aangewend als een maatregel ter vereenvoudiging van het heffen van belasting over transacties tussen nauw met elkaar verbonden personen.(16)

ii) De nationale regel als maatregel ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking

a) Inleiding en opmerkingen

22 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten afwijkingen van de algemene bepalingen van de Zesde richtlijn strikt worden uitgelegd. Aangezien artikel 27, leden 1 tot en met 4, voorziet in het verlenen van machtiging voor individuele nationale afwijkingen van de Zesde richtlijn, moet dit artikel, gelijk het Hof herhaaldelijk heeft verklaard, strikt worden uitgelegd.(17) Met betrekking tot de werkingssfeer van ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking goedgekeurde maatregelen, verwijst de Commissie terecht naar het door het Hof in het arrest Commissie/België geformuleerde beginsel, dat dergelijke maatregelen "van dien aard [moeten] zijn, dat zij belastingfraude of -ontwijking voorkomen, doch (...) in beginsel slechts [mogen] afwijken van de in artikel 11 vastgestelde belastinggrondslag, voor zover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van het doel".(18) Verder betoogt de Commissie, dat er in het geval van betaling van een marktprijs geen rechtvaardigingsgrond is voor het toestaan van een afwijking van de in artikel 11, A, lid 1, sub a, neergelegde normale grondslag van heffing, te weten "alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper". Ter terechtzitting verwees de Commissie goedkeurend naar de huidige praktijk van de Raad, namelijk ervoor te zorgen dat de krachtens artikel 27 goedgekeurde bijzondere maatregelen niet verder gaan dan strikt noodzakelijk is om hun doel te bereiken.(19) Verzoeker beklemtoonde, dat het heffen van belasting op basis van de gedane uitgaven tot willekeur kon leiden, daar die uitgaven in de bouwsector vaak abnormaal hoog zijn. In het onderhavige geval had verzoeker de meergezinswoning zelf laten bouwen, doch de markthuur bleek minder te bedragen dan de kostendekkende huurprijs.

23 Duitsland betoogt, dat zijn bijzondere maatregel niet buitensporig is. Het is zijns inziens redelijk, als algemene regel te verlangen dat de dienstverstrekker een vergoeding krijgt die op zijn minst overeenstemt met de kosten die het verstrekken van die dienst meebrengt. Gevallen waarin de normale marktprijs minder bedraagt dan deze minimumkosten, komen zelden voor en toepassing van § 10, lid 5, UStG op dergelijke gevallen voldoet aan het evenredigheidsbeginsel; alle rechtsregels moeten objectief zijn en derhalve mag bij de formulering van een maatregel ter voorkoming van BTW-ontwijking worden uitgegaan van de feitelijke elementen die doorgaans aanwezig zijn in gevallen van BTW-ontwijking. Zinspelend op rechtsoverweging 30 van het arrest Commissie/België(20), betoogt Duitsland, dat maatregelen ter voorkoming van belastingfraude overeenkomstig artikel 27 van de Zesde richtlijn, zo nodig, forfaitaire elementen mogen bevatten. Het vergelijkt het vrij kleine aantal gevallen waarin toepassing van § 10, lid 5, tot het hanteren van een hogere maatstaf van heffing dan de marktprijs zal leiden, met de algemeenheid van de Belgische maatregelen die naar het oordeel van het Hof in het arrest Commissie/België

overdreven waren(21); in die zaak werd de ter kennis van de bevoegde instanties gebrachte catalogusprijs van nieuwe motorvoertuigen als de door de dealer ontvangen prijs beschouwd, niettegenstaande dat in de praktijk vaak prijskorting en andere rabatten werden verleend. Verder wijst Duitsland erop, dat de bijzondere maatregel een maatstaf van heffing hanteert waarin artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk voorziet voor gevallen van eigen gebruik. Aangezien dergelijke gevallen vergelijkbaar zijn met transacties onder bezwarende titel tussen nauw met elkaar verbonden personen, volgt de bijzondere maatregel, ook al is hij op een afwijking gebaseerd, de aanpak van de richtlijn.

24 Namens de Nederlandse regering is betoogd, dat een nationale rechter de verenigbaarheid met het evenredigheidsbeginsel van een door de Raad krachtens artikel 27, leden 1 tot en met 4, verleende machtiging niet in het geding mag trachten te brengen, aangezien anders de geldigheid van het besluit waarbij de Raad de maatregel heeft goedgekeurd, de facto aan het oordeel van de nationale rechter zou worden onderworpen. De gemachtigde van de Nederlandse regering betoogde, dat de vraag of het besluit verenigbaar is met het evenredigheidsbeginsel, enkel mag worden opgeworpen wanneer ook de geldigheid van dat besluit uitdrukkelijk in het geding is gebracht.

b) Bespreking

25 Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn legt de Lid-Staten een duidelijke en onvoorwaardelijke verplichting op ter zake van de vaststelling van de maatstaf van heffing. Het Hof heeft reeds geoordeeld, dat "de bepalingen van artikel 11, A, lid 1 (...) aan de particulieren rechten toekennen waarop zij zich voor de nationale rechter kunnen beroepen".(22) Een Lid-Staat die zich ter bestrijding van belastingfraude of -ontwijking beroept op een door de Raad krachtens artikel 27 goedgekeurde afwijking volgens welke een andere dan de in artikel 11, A, lid 1, sub a, genoemde maatstaf van heffing mag worden gehanteerd, moet de draagwijdte en de toepassing van de vastgestelde maatregelen motiveren. Deze maatregelen mogen slechts ten nadele van de belastingplichtige worden toegepast voor zover zij strikt noodzakelijk zijn om dat doel te bereiken.(23)

26 Het door Nederland gemaakte bezwaar, dat de eerste vraag van de nationale rechter de geldigheid van de door de Raad verleende machtiging in geding brengt, kan ik niet aanvaarden. De nationale rechter wenst te vernemen, of die machtiging ook geldt voor de toepassing van de Duitse maatregelen op gevallen waarin er geen sprake is van belastingontwijking en waarin de op de markt gebruikelijke tegenprestatie is overeengekomen. Dit is een kwestie van uitlegging en niet van geldigheid. Het Hof moet de nationale rechter de criteria aanreiken om uit te maken, of de afwijking waarop Duitsland zich beroept voor de toepassing van zijn bijzondere maatregelen op een geval als in het hoofdgeding aan de orde is, welke maatregelen anders duidelijk in strijd zouden zijn met artikel 11, A, lid 1, sub 1, onder de krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn verleende machtiging valt. Het door het Hof te beslechten punt van gemeenschapsrecht betreft derhalve de werkingssfeer en niet de geldigheid van de door de Raad toegestane afwijking.

27 Het enkele feit, dat toepassing van de nationale maatregelen in de regel gerechtvaardigd is om te voorkomen dat bij transacties tussen nauw met elkaar verbonden personen eindverbruik aan belasting ontsnapt, vormt op zichzelf geen rechtvaardiging om die maatregelen toe te passen op gevallen waarin de overeengekomen tegenprestatie volledig overeenkomt met de marktwaarde. Hierbij mogen een aantal opmerkingen van de nationale rechter niet uit het oog worden verloren. De nationale rechter verklaart allereerst, dat gevallen als het onderhavige, waar de huur de kosten niet dekt, weliswaar "niet zo vaak voorkomen en geen financiële gevolgen hebben die tot vervalsing van de mededinging kunnen leiden (...), doch ook geen vrij weinig voorkomende, uitzonderlijke gevallen zijn die kunnen worden verwaarloosd". Deze opvatting van de nationale rechter verdient de voorkeur boven de tegenovergestelde suggestie van Duitsland, waarvan de vertegenwoordiger hoe dan ook ter terechtzitting heeft toegegeven, dat dit bij de verhuur van

onroerende goederen vaker voorkomt. Bovendien eist het evenredigheidsbeginsel, dat de toepassing door de Lid-Staten van op grond van een door de Raad krachtens artikel 27 verleende machtiging vastgestelde maatregelen ter voorkoming van belastingontwijking beheerst, dat die maatregelen enkel worden toegepast in de gevallen waarin zij absoluut noodzakelijk zijn. Verder verklaart de nationale rechter, dat de "omzetbelasting over het verschil tussen de minimummaatstaf van heffing en de overeengekomen tegenprestatie niet op de ontvanger van de goederen en diensten kan worden afgewenteld". Op het eerste gezicht zou ter rechtvaardiging daarvan kunnen worden aangevoerd, dat de verstrekker van de diensten, die BTW over de fictieve hogere tegenprestatie moet betalen, ontvangen BTW ten belope van een overeenkomstig bedrag zal kunnen aftrekken en derhalve geen verlies zal leiden. Dit lijkt mij evenwel in tegenspraak te zijn met het beginsel van de neutraliteit van het BTW-stelsel. In zijn recent arrest in de zaak Elida Gibbs⁽²⁴⁾ overwoog het Hof:

"Het basisbeginsel van het BTW-stelsel is dat enkel de eindverbruiker wordt belast. Derhalve kan de maatstaf van heffing van de aan de fiscus af te dragen BTW niet hoger zijn dan de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie, waarover de uiteindelijk door hem verschuldigde BTW is berekend."

Bovendien rijst in gewone gevallen van verkoop met verlies niet de vraag, of de transactie op basis van een kunstmatig verhoogde verkoopprijs moet worden belast om de input- en de outputbelasting met elkaar in overeenstemming te brengen. Ten derde, en dit is het belangrijkste, is de nationale rechter van mening, dat het hanteren van de minimummaatstaf van heffing in gevallen waarin de tegenprestatie overeenkomt met de marktwaarde en er van belastingontwijking geen sprake is, in strijd is met het evenredigheidsbeginsel. Hij wijst erop, in bewoordingen waarbij ik mij kan aansluiten, dat niets eraan in de weg stond, dat in een bijzondere afwijkende maatregel de marktwaarde als maatstaf van heffing wordt gehanteerd. Kortom, hij is van oordeel, dat § 10, lid 5, UStG verder gaat dan het doel waarvoor de afwijking werd toegestaan.

28 Ik deel het standpunt van de nationale rechter. Het is niet nodig de geldigheid van de afwijking in geding te brengen. Het ware zeer eenvoudig geweest te voorzien in een regeling voor gevallen als het onderhavige, waarin de tegenprestatie voor de diensten overeenkwam met de marktwaarde. Voor zover § 10, lid 5, UStG niet in een dergelijke regeling voorziet, gaat hij verder dan nodig is voor het uitdrukkelijk genoemde doel en is hij onverenigbaar met artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

De tweede vraag

i) Inleiding

29 Met zijn tweede vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of het ontbreken van bekendmaking op communautair en nationaal niveau de geldigheid of de werking kan aantasten van een afwijking die voor het overige door de Raad geldig krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn is toegestaan. Anders dan de nationale rechter en verzoeker menen, zijn Frankrijk, Duitsland, Nederland en de Commissie het erover eens, dat de geldigheid of de toepasselijkheid van een dergelijke afwijking niet afhankelijk is van enige bekendmaking of kennisgeving, welke huns inziens door geen enkel voorschrift of beginsel van gemeenschapsrecht wordt geëist. Voor zover deze vraag het algemene probleem van de werking van niet-bekendgemaakte besluiten van gemeenschapsinstellingen ten aanzien van andere partijen dan de geadresseerden aan de orde zou stellen, verdient zij duidelijk behandeling door het voltallige Hof. Aangezien het Hof, indien het mijn conclusie met betrekking tot de eerste vraag volgt, kan beslissen dat de tweede vraag niet behoeft te worden beantwoord, is het met enige terughoudendheid dat ik mij in het kader van deze verwijzing genoopt voel, de tweede vraag te behandelen. Er dient evenwel te worden gewezen op de specificiteit van die vraag; zoals zij door de nationale rechter is geformuleerd, heeft zij enkel betrekking op het recht van Lid-Staten om zich op "bijzondere maatregelen als bedoeld in artikel 27" te beroepen wanneer het desbetreffende besluit van de Raad in het Publikatieblad van de

Europese Gemeenschappen noch in dat van de geadresseerde Lid-Staat is bekendgemaakt. De navolgende overwegingen hebben derhalve enkel betrekking op dit specifieke punt.

ii) Bespreking

30 Artikel 191 EG-Verdrag bepaalt, dat sommige gemeenschapshandelingen in het Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen moeten worden bekendgemaakt. De voor de onderhavige zaak relevante bepalingen van dat artikel luiden als volgt:

"2. De verordeningen van de Raad en van de Commissie, alsmede de richtlijnen van deze instellingen die tot alle Lid-Staten zijn gericht, worden in het Publikatieblad van de Gemeenschap bekendgemaakt. Zij treden in werking op de datum die zij daartoe bepalen of, bij gebreke daarvan, op de twintigste dag volgende op die van hun bekendmaking.

3. Van de overige richtlijnen en van de beschikkingen wordt kennis gegeven aan hen tot wie zij zijn gericht; zij worden door deze kennisgeving van kracht."

Het stilzwijgend genomen besluit van de Raad waarbij krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn een afwijking is toegestaan, is een "beschikking" waarvan de bekendmaking niet is vereist in de zin van artikel 191, lid 3, van het Verdrag.⁽²⁵⁾ Namens Frankrijk is betoogd, dat aangezien een dergelijk besluit van kracht wordt door de kennisgeving ervan (in dat geval aan de Lid-Staat die erom heeft verzocht), de geldigheid ervan niet afhankelijk kan zijn van een - zij het impliciete - verplichting tot bekendmaking in het Publikatieblad. Deze uitlegging is door het Hof bevestigd in zijn arrest *Handelsvereniging Rotterdam*.⁽²⁶⁾ Het Hof overwoog, dat ook al lijkt het gewenst afwijkende besluiten - in dat geval door de Commissie krachtens artikel 226, lid 2, van het Verdrag genomen besluiten - "niet de openbaarheid te onthouden, artikel 191 voor beschikkingen slechts voorschrijft dat kennis wordt gegeven aan hen tot wie zij zijn gericht".⁽²⁷⁾

31 Frankrijk en Duitsland wijzen erop, dat de praktijk om door de Raad krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn genomen besluiten op te nemen onder de rubriek "Besluiten waarvan de publicatie niet voorwaarde is voor de toepassing" van reeks L van het Publikatieblad, pas in de jaren tachtig ingang heeft gevonden en dat verzoekers betoog tot gevolg zou hebben, dat heel wat eerdere niet-bekendgemaakte besluiten van de Raad hun werking verliezen. Bovendien zou het nogal vreemd zijn, dat de Raad naar gemeenschapsrecht verplicht zou zijn tot bekendmaking van een besluit waarbij wordt toegestaan af te wijken van een richtlijn die zelf slechts ter informatie is bekendgemaakt.

32 Ook artikel 27 van de Zesde richtlijn voorziet niet met zoveel woorden in de verplichting om een krachtens dat artikel verleende machtiging bekend te maken. Frankrijk beroept zich met name op de overweging van het Hof in het arrest *BP Supergaz*, volgens welke "afwijkingen van de richtlijn slechts verenigbaar [zijn] met het gemeenschapsrecht, voor zover zij binnen het kader van de in artikel 27, lid 1, bedoelde oogmerken blijven, en voor zover zij ter kennis van de Commissie zijn gebracht en door de Raad stilzwijgend of nadrukkelijk zijn goedgekeurd overeenkomstig de voorwaarden van artikel 27, leden 1 tot en met 4".⁽²⁸⁾ Ofschoon het Hof in die zaak niet om een uitspraak over dat punt was gevraagd, blijkt uit de bewoordingen van die passage op overtuigende wijze, dat er naar gemeenschapsrecht geen verplichting tot bekendmaking bestaat. Met de nationale rechter ben ik van mening, dat de geldigheid van de machtiging niet wordt aangetast door het feit dat deze niet is bekendgemaakt in het Publikatieblad.

33 De tweede vraag is er evenwel ook op gericht te vernemen, of de werking op nationaal niveau van een door de Raad op geldige wijze verleende machtiging kan worden aangetast door het feit dat die machtiging niet in het publicatieblad van de geadresseerde Lid-Staat is bekendgemaakt. De nationale rechter wijst erop, dat de Commissie in haar opmerkingen in de zaak *Boesenberg*⁽²⁹⁾ als haar mening te kennen had gegeven, dat de Duitse bijzondere maatregel bij gebreke van bekendmaking van de machtigingsprocedure betreffende § 10, lid 5, UStG niet ten

nadele van een belastingplichtige kon worden toegepast en dat deze laatste zich bovendien op de voor hem gunstigere rechtstreeks werkende bepalingen van de Zesde richtlijn kon beroepen. In zijn bij het Hof ingediende opmerkingen ondersteunt Duitsland de argumenten die het ministerie in het hoofdgeding heeft aangevoerd. Het beroept zich op de toelichting bij het wetsontwerp van 15 maart 1978 waarin uitdrukkelijk wordt verklaard, dat de bepaling die later § 10, lid 5, zou worden, op grond van een krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn verleende machtiging zou worden vastgesteld. De belastingplichtigen konden daaruit opmaken, dat de Duitse regering de vereiste machtiging van de Raad reeds had gekregen of op het punt stond deze te krijgen. Het stond de belastingplichtigen uiteraard vrij, te betwisten dat de uiteindelijk verleende machtiging verenigbaar was met de Zesde richtlijn. In dat geval kon de nationale rechter de Duitse autoriteiten krachtens artikel 35 van het Grundgesetz, gelasten alle relevante informatie met betrekking tot de machtiging over te leggen.

34 Mijns inziens gaat het om de vraag, of de omstandigheid dat de afwijking niet is bekendgemaakt, leidt tot vermindering van de rechtszekerheid of van de doeltreffendheid van de rechterlijke toetsing waaraan een belastingplichtige de toepassing van de afwijking desgewenst moet kunnen onderwerpen. Zo overwoog het Hof bijvoorbeeld in het arrest *Gondrand Frères*, dat "het beginsel van rechtszekerheid eist, dat een regeling waarbij aan de belastingplichtige lasten worden opgelegd duidelijk en nauwkeurig omschreven is, opdat de belastingplichtige ondubbelzinnig zijn rechten en verplichtingen kan kennen en dienovereenkomstig zijn schikkingen kan treffen".(30) Verder overwoog het Hof in het arrest *Heylens*(31) bij zijn beschrijving van het recht op een doeltreffende rechterlijke toetsing van besluiten die de individuele uitoefening van gemeenschapsrechten (in dat geval de in artikel 48 van het Verdrag neergelegde rechten) beletten, dat de betrokken particulieren hun "recht (...) onder zo goed mogelijke omstandigheden [moeten] kunnen verdedigen en (...) de mogelijkheid moeten hebben om met volledige kennis van zaken te beslissen, of zij er baat bij hebben zich tot de rechter te wenden".(32) Mijns inziens leidt de omstandigheid dat een besluit van de Raad als het in de onderhavige zaak in het geding zijnde op nationaal niveau niet is bekendgemaakt, niet - tenzij misschien puur formeel - tot vermindering van de rechtszekerheid of van de doeltreffendheid van de bestuursrechtelijke of wettelijke rechtsmiddelen waarover een nadelig beïnvloede belastingplichtige beschikt.

35 In gevallen als dat van verzoeker heeft de belastingplichtige toegang tot twee bekendgemaakte teksten, namelijk de Zesde richtlijn, waarin uitdrukkelijk wordt bepaald dat de Raad krachtens artikel 27 stilzwijgend afwijkingen kan toestaan, en de nationale wet, die (in het onderhavige geval) tegelijkertijd de richtlijn en de omstreden, tegen hem ingeroepen afwijking daarvan heeft omgezet. Op het eerste gezicht beschikt hij derhalve over een doeltreffend rechtsmiddel, daar hij alleen al door in de beginfase van de administratieve procedure bezwaar te maken, de betrokken Lid-Staat kan verplichten, een rechtvaardiging te geven voor de discrepantie tussen de bewoordingen van de nationale maatregelen tot de omzetting van de Zesde richtlijn en de richtlijn zelf. Bovendien kan de belastingplichtige zich rechtstreeks op de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn beroepen, tenzij de Lid-Staat een geldige afwijking kan aantonen. De bewijslast ligt dus bij de Lid-Staat en het is de Lid-Staat die, zo nodig, voor de nationale rechter moet aantonen, dat aan de voorwaarden van artikel 27 is voldaan, zoals het Hof in het arrest *BP Supergaz* (zie hierboven punt 32) heeft uiteengezet. Onverminderd de door het nationale recht verleende rechten eist het gemeenschapsrecht overduidelijk, dat de belastingplichtige in dergelijke procedures elke redelijke gelegenheid wordt geboden om het voldoen aan die vereisten te betwisten en in geding te brengen. Aangenomen moet worden, dat de nationale rechter hem overeenkomstig de nationale procedures toegang zal geven tot de nodige informatie, hem een redelijke termijn zal verlenen en passende voorzieningen zal treffen met betrekking tot de gerechtskosten met het oog op een eerlijke procedure.(33) Dit neemt niet weg, dat ik niet inzie, hoe de omstandigheid dat de afwijking niet is bekendgemaakt, op zichzelf het recht van een Lid-Staat om zich op die afwijking te beroepen, kan aantasten. Dit klemmt te meer wanneer de toegestane afwijking bestaat in een beperking van de werkingssfeer van een richtlijn die door de betrokken Lid-Staat overeenkomstig artikel 189 EG-Verdrag binnen de gestelde termijn naar behoren is omgezet en op het eerste

gezicht uitdrukkelijk voorziet in de mogelijkheid om dergelijke afwijkingen toe te staan.

IV - Conclusie

36 Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de eerste vraag van de nationale rechter te beantwoorden als volgt:

"Een door de Raad krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) 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, aan een Lid-Staat verleende machtiging om bijzondere maatregelen ter voorkoming van BTW-ontwijking vast te stellen, geldt niet voor nationale maatregelen volgens welke in geval van prestaties onder bezwarende titel tussen nauw met elkaar verbonden personen de door de belastingplichtige gedane uitgaven in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub c, van richtlijn 77/388 als minimummaatstaf van heffing wordt gehanteerd ook al komt de tegenprestatie overeen met de marktwaarde, maar blijft zij beneden de minimummaatstaf van heffing."

Voor het geval dat het Hof mijn conclusie met betrekking tot het antwoord op de eerste vraag niet volgt, geef ik in overweging, de tweede vraag te beantwoorden als volgt:

"Een Lid-Staat kan zich tegen een belastingplichtige beroepen op nationale maatregelen ter uitvoering van een door de Raad krachtens artikel 27, lid 1, van richtlijn 77/388 stilzwijgend toegestane afwijking die zowel aan de formele als aan de materiële geldigheidsvereisten van artikel 27, leden 1 tot en met 4 van richtlijn 77/388 voldoet, ook al is, ten eerste, het machtigingsbesluit van de Raad niet bekendgemaakt in het Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen en, ten tweede, de machtigingsprocedure van artikel 27, leden 2 tot en met 4, van richtlijn 77/388 na afloop ervan niet in officiële publicaties van de Lid-Staat bekendgemaakt."

(1) - 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) - BGBl. I, blz. 1953.

(3) - De omzetbelasting maakt evenwel geen deel uit van de maatstaf van heffing.

(4) - Zie BRDrucks 145/78, 38.

(5) - BTDrucks, 8/1779.

(6) - Aangezien artikel 27, lid 4, een termijn van twee maanden stelt, moet worden aangenomen dat die termijn is verstreken op 13 augustus 1978, gelijk Duitsland in zijn schriftelijke opmerkingen betoogt.

(7) - In zijn schriftelijke opmerkingen deelt Duitsland het Hof mee, dat § 10, lid 5, UStG op 1 januari 1980 in werking is getreden. Aan het Hof is meegedeeld, dat de tekst van die bepaling tijdens de nationale parlementaire behandeling niet is gewijzigd.

(8) - Hij verwijst dienaangaande naar de arresten van 12 juli 1988, gevoegde zaken 138/86 en 139/86, *Direct Cosmetics*, Jurispr. 1988, blz. 3937 (*Direct Cosmetics II*); 12 februari 1985, zaak 5/84, *Direct Cosmetics*, Jurispr. 1985, blz. 617 (*Direct Cosmetics I*), en 10 april 1984, zaak 324/82, *Commissie/België*, Jurispr. 1984, blz. 1861.

(9) - Arrest van 18 februari 1964, gevoegde zaken 73/63 en 74/63, Jurispr. 1964, blz. 3.

(10) - Cursivering van mij.

(11) - Aangehaald in voetnoot 8 hierboven; zie inzonderheid r.o. 24 van het arrest en punt 3 van de conclusie van advocaat-generaal VerLoren van Themaat.

(12) - Zaak 5/84, aangehaald in voetnoot 8 hierboven.

(13) - Opgemerkt zij, dat advocaat-generaal VerLoren van Themaat in zijn conclusie in de zaak *Direct Cosmetics I* de vervanging door een Lid-Staat van een overeenkomstig artikel 27 aangemelde (en goedgekeurde) maatregel vergeleek met een situatie waarin een maatregel "achteraf een andere inhoud blijkt te hebben dan bij de aanmelding door de betrokken Lid-Staat werd medegedeeld en vervolgens door een maatregel met een andere tekst wordt vervangen" (Jurispr. 1985, blz. 617, 627).

(14) - Arrest van 6 juli 1995, zaak C-62/93, *BP Supergaz*, Jurispr. 1995, blz. I-1883.

(15) - *Ibidem*, r.o. 23 van het arrest. Advocaat-generaal Jacobs heeft in zijn conclusie de bedoeling van deze vereisten uitgelegd. Verwijzend naar de korte termijnen van de in artikel 27 neergelegde procedure van stilzwijgende goedkeuring van maatregelen en naar de noodzaak te onderzoeken of deze maatregelen in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel, verklaart hij: "Het is dan ook essentieel, dat de Lid-Staten en vooral de Commissie de kans krijgen voorgestelde maatregelen naar behoren te onderzoeken om uit te maken of aan deze eisen is voldaan. Gelet op de korte termijn die in artikel 27 is vastgesteld, kan zulks alleen wanneer mededeling wordt gedaan van de specifieke maatregelen die worden voorgesteld"; zie punt 36 van de conclusie.

(16) - In zijn conclusie in de zaak *Commissie/België* verklaarde advocaat-generaal VerLoren van Themaat immers onder verwijzing naar de rechtspraak van de Commissie en de Raad bij de toepassing van artikel 27, lid 1: "Uit bijlage IV van de repliek van de Commissie blijkt inderdaad, dat de Raad en de Commissie in tenminste één geval een minimumbelastinggrondslag ter voorkoming van fraude hebben aanvaard (§ 10, lid 5, UStG)" (cursivering van mij). Om dit als een vereenvoudigingsmaatregel te kunnen aanvaarden, zou de Raad moeten nagaan, of het voorstel voldoet aan het in de laatste zin van artikel 27, lid 1, geformuleerde vereiste. Niet kan worden aangenomen, dat een maatregel die als maatregel ter voorkoming van belastingontwijking is aangemeld, daartoe een grond of een mogelijkheid biedt.

(17) - Zie, bijvoorbeeld, met betrekking tot de in artikel 13 van de Zesde richtlijn vervatte uitzonderingen, arrest van 15 juni 1989, zaak 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Jurispr. 1989, blz. 1737, r.o. 13, en arrest van 11 augustus 1995, zaak C-453/93, *Bulthuis-Griffioen*, Jurispr. 1995, blz. I-2341, r.o. 19.

(18) - R.o. 29.

(19) - De gemachtigde van de Commissie verwees naar een recente beschikking waarbij de Raad Nederland heeft gemachtigd om af te wijken van artikel 11, A, lid 1, sub a, en de normale waarde als maatstaf van heffing te nemen voor de vestiging van bepaalde zakelijke rechten. Daartoe moest worden voldaan aan twee voorwaarden en in de eerste daarvan komt duidelijk tot uiting, dat de Raad beoogt te garanderen dat de betrokken Nederlandse maatregelen in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel. In artikel 1, eerste streepje, van de beschikking wordt bepaald, dat de volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, vastgestelde maatstaf van heffing "abnormaal laag [moet zijn] in vergelijking met de prijs die voor het goed in kwestie zou kunnen worden verkregen bij vrije mededinging tussen twee zelfstandige partijen"; zie beschikking 96/432/EG van de Raad van 8 juli 1996 waarbij Nederland wordt gemachtigd een maatregel toe te passen die

afwijkt van artikel 11 van richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1996, L 179, blz. 51).

(20) - Hierboven aangehaald in voetnoot 8.

(21) - Ibidem; zie r.o. 2-7 van het arrest, waarin de relevante Belgische maatregelen gedetailleerd worden beschreven.

(22) - Zie arrest BP Soupergaz, reeds aangehaald in voetnoot 14, r.o. 36.

(23) - Zie arrest Commissie/België, r.o. 29.

(24) - Arrest van 24 oktober 1996, zaak C-317/94, Jurispr. 1996, blz. I-5339, r.o. 19.

(25) - Op het relevante tijdstip was dit artikel 191, lid 2, EEG-Verdrag. Zoals Frankrijk terecht heeft opgemerkt, was dat artikel van kracht ten tijde van de vaststelling van de Zesde richtlijn, zodat die richtlijn slechts ter informatie in het Publikatieblad is bekendgemaakt. Het is pas de bij artikel G, punt 63, van het Verdrag betreffende de Europese Unie gewijzigde versie van artikel 191, lid 2, EG-Verdrag die eist, dat tot alle Lid-Staten gerichte richtlijnen van de Raad en de Commissie worden bekendgemaakt.

(26) - Reeds aangehaald in voetnoot 9.

(27) - Jurispr. 1964, blz. 1, 27.

(28) - R.o. 22.

(29) - Zaak C-340/92, Boesenberg. Die prejudiciële verwijzing had eveneens betrekking op § 10, lid 5, UStG, maar werd bij beschikking van de president van het Hof van 6 oktober 1993 doorgehaald in het register van het Hof.

(30) - Arrest van 9 juli 1981, zaak 168/80, Jurispr. 1981, blz. 1931, r.o. 17.

(31) - Arrest van 15 oktober 1987, zaak 226/86, Jurispr. 1987, blz. 4097.

(32) - Ibidem, r.o. 15.

(33) - Zie bijvoorbeeld met betrekking tot het Ierse recht, State (Healy) v. Donoghue, [1976] IR 325.