



Datum van inontvangstneming : 22/10/2018

Zaak C-573/18

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

13 september 2018

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

13 juni 2018

Verzoekster en verzoekster tot „Revision”:

C GmbH & Co. KG

Verweerder en verweerder tot „Revision”:

Finanzamt Z

[OMISSIS]

BUNDESFINANZHOF (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland)

Zaaknummer XI R 6/17

BESLISSING

in het geding tussen

C GmbH & Co. KG,

verzoekster en verzoekster tot „Revision”,

[OMISSIS]

en

Finanzamt Z,

verweerder en verweerder tot „Revision”

wegens omzetbelasting 2005 en 2006

heeft de XIde Senat

[OMISSIS]

op 13 juni 2018 het volgende besloten:

I. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen: **[Or. 2]**

1. Dient, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin een telersvereniging in de zin van artikel 11, lid 1, en artikel 15 van verordening (EG) nr. 2200/96 van de Raad van 28 oktober 1996 houdende een gemeenschappelijke ordening der markten in de sector groenten en fruit, goederen levert aan de bij haar aangesloten telers en daarvoor van de telers een betaling ontvangt die niet de aankoopprijs van die goederen dekt,

a) te worden uitgegaan van ruil met bijbetaling, aangezien de telers zich als tegenprestatie voor de handeling ten opzichte van de telersvereniging contractueel hebben verplicht om voor de duur van de oormerkingstermijn groente en fruit aan de telersvereniging te leveren, zodat de maatstaf van heffing van de handeling de door de telersvereniging aan de voorleveranciers betaalde aankoopprijs van de investeringsgoederen is?

b) het bedrag voor de prestatie dat feitelijk door het actiefonds aan de telersvereniging wordt betaald, voor het volledige bedrag te worden beschouwd als „subsidie die rechtstreeks verband houdt met de prijs van de handelingen” in de zin van artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (Zesde richtlijn), zodat de maatstaf van heffing ook de financiële steun in de zin van artikel 15 van verordening nr. 2200/96 omvat die op basis van een operationeel programma door de bevoegde nationale instanties aan het actiefonds is toegekend?

2. Indien in het licht van het antwoord op de eerste vraag als maatstaf van heffing enkel de door de telers verrichte betalingen, maar niet de leveringsverplichting en de financiële steun in aanmerking dienen te worden genomen: verzet zich, in de in de eerste vraag omschreven omstandigheden, artikel 11, A, onder a), van de Zesde richtlijn tegen een op artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn gebaseerde nationale bijzondere maatregel als § 10, lid 5, eerste alinea, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting), uit hoofde waarvan de maatstaf van heffing voor de prestaties ten gunste van de telers de door de telersvereniging aan de voorleveranciers betaalde aankoopprijs van de investeringsgoederen is, aangezien de telers nauw met hen verbonden personen zijn?

3. Voor het geval dat de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord: Geldt dit ook indien de telers recht hebben op volledige aftrek van de voorbelasting, daar de investeringsgoederen onderworpen zijn aan herziening van de aftrek (artikel 20 van de Zesde richtlijn)? **[Or. 3]**

II. De procedure tot „Revision” wordt geschorst totdat het Hof van Justitie van de Europese Unie definitief uitspraak ter zake heeft gedaan.

Motivering

A.

- 1 Verzoekster en verzoekster tot „Revision” (hierna: „verzoekster”) is een GmbH & Co. KG. Tot haar vennoten behoorde in de litigieuze tijdvakken (de jaren 2005 en 2006) onder meer C-eG, de verzoekster in procedure XI R.5/17, respectievelijk haar rechtsvoorgangster.
- 2 Verzoekster was in de litigieuze tijdvakken actief als groothandelaar voor fruit en groente en bracht de door haar leden geproduceerde en aan haar geleverde producten in de handel. Verzoekster is bovendien een geregistreerde telersvereniging in de zin van verordening nr. 2200/96.
- 3 Volgens artikel 15 van verordening nr. 2200/96 kunnen dergelijke telersverenigingen een zogenoemd actiefonds vormen. Een actiefonds is een doelvermogen naar privaatrecht in de zin van § 1, lid 1, vijfde alinea, van het Körperschaftsteuergesetzes (Duitse wet op de vennootschapsbelasting; hierna: „KStG”) en wordt voor de helft van middelen voorzien door bijdragen van de bij de telersvereniging aangesloten telers en voor de andere helft door financiële steun in de zin van artikel 15, lid 1, van verordening nr. 2200/96 (hierna: „financiële steun”).
- 4 Met de middelen van het actiefonds kunnen zogenoemde operationele programma’s worden gefinancierd, die moeten worden voorgelegd aan en worden goedgekeurd door de bevoegde nationale instanties [artikel 15, lid 2, onder b), en artikel 16, lid 1, van verordening nr. 2200/96]. De operationele programma’s kunnen **[Or. 4]** onder meer voorzien in investeringen in afzonderlijke bedrijven van leden van de telersvereniging [zie artikel 8, lid 2, juncto bijlage I, punt 17, van verordening (EG) nr. 1433/2003 van de Commissie van 11 augustus 2003 tot vaststelling van toepassingsbepalingen van verordening (EG) nr. 2200/96 van de Raad voor wat de actiefondsen, de operationele programma’s en de toekenning van financiële steun betreft – verordening nr. 1433/2003].
- 5 In de litigieuze jaren werden dergelijke investeringen in afzonderlijke bedrijven verricht. Te dien einde sloot verzoekster met verschillende telers zogenoemde projectcontracten (hierna: „contract”). Hierin was onder meer het volgende bepaald (als voorbeeld het contract met de heer X van 4 februari 2005):
- 6 **„1. Project**

Voorwerp van het contract is het project [OMISSIS] als onderdeel van het operationele programma [...] [van verzoekster] in de zin van artikel 15 van verordening (EG) nr. 2200/96 juncto verordening (EG) nr. 1433/2003.

7 **2. Uitvoering**

[OMISSIS]

8 **3. Mede-eigendom en beheer**

3.1 [OMISSIS]

1. De contractpartners zijn het erover eens dat beide contractpartners in gelijke delen mede-eigenaar worden van de goederen die voorwerp van het project zijn [OMISSIS]. [...]

9 **4. Financiering**

4.1 De investeringssom bedraagt voorlopig [...] **[Or. 5]**

4.2 De middelen ter uitvoering van de maatregel worden ter beschikking gesteld

a) voor 50 % door bijbetaling door de teler overeenkomstig zijn mede-eigendomsaandeel van 50 %

b) voor 50 % via het actiefonds van de telersvereniging, en zulks

aa) voor de helft uit middelen van de financiële steun en

bb) voor de andere helft uit een bijzondere financiële bijdrage van de teler tot het actiefonds. [...]

4.4 De door de subsidiërende instantie toegezegde financiële steun in de zin van punt 4.2.b) aa) wordt door het actiefonds voorgefinancierd.

4.5 De door de teler overeenkomstig punt 4.2.b) bb) te betalen middelen worden geheven als bijzondere financiële bijdragen tot het actiefonds ter hoogte van 1,75 % van de netto marktopbrengsten. [...]

10 **6. Oormerking, aanbiedingsrecht en leveringsverplichting**

6.1 Met betrekking tot de oormerking en de duur ervan geldt het volgende: gebouwen en bouwwerken dienen gedurende 12 jaar voor het gesubsidieerde doel te worden gebruikt. [OMISSIS] [...] Technische installaties en apparaten dienen gedurende vijf jaar voor het gesubsidieerde doel [OMISSIS] te worden gebruikt. [OMISSIS]

6.2 Het goed dat voorwerp van het project is, mag gedurende de oormerkingstermijn uitsluitend voor het gesubsidieerde doel en in het gezamenlijke belang van de contractpartners worden gebruikt. [...]

6.3 De teler is voor de duur van de oormerkingstermijn verplicht [...] zijn gehele productie op basis van de bestaande leverovereenkomst aan [verzoekster] aan te bieden, die deze vervolgens in de handel kan brengen.

6.4 Op verlangen [...] [van verzoekster] dient het deel van de productie dat door het onderhavige contract wordt gestimuleerd, te allen tijde beschikbaar te worden gesteld met het oog op de levering ervan aan de telersvereniging. [OMISSIS] [...]

11 9. Overdracht van de eigendom

9.1 Na afloop van de oormerkingstermijn draagt [verzoekster] haar aandeel in de mede-eigendom zonder verdere tegenprestatie over aan de teler. Daarbij gaat [verzoekster] ervan uit dat de teler ook na afloop van de oormerkingstermijn blijft bijdragen aan de omzetting van de doelstellingen van de ordening van de markten voor fruit en groente door [verzoekster] [...]"

12 [OMISSIS] [Or. 6]

- 13 De order voor het desbetreffende contractgoed werd door verzoekster geplaatst. De (voor-)leveranciers reikten de facturen over de contractgoederen aan haar uit.
- 14 Verzoekster bracht de betrokken telers in het merendeel van de gevallen 75 % van haar netto aankoopkosten plus omzetbelasting in rekening. De resterende 25 % werden betaald uit hoofde van de financiële steun.
- 15 In het jaar 2006 was er echter ten dele ook sprake van financiering uitsluitend door het actiefonds. Verzoekster factureerde de betrokken telers dan vervolgens slechts 50 % van de netto aankoopkosten plus omzetbelasting. De resterende 50 % werden betaald uit hoofde van de financiële steun.
- 16 In haar btw-aangiften voor het jaar 2005 van 8 maart 2007 en voor het jaar 2006 van 9 november 2007 bracht verzoekster de voorbelasting over de leveringen van de voorleveranciers volledig in aftrek en onderwierp (alleen) de aan de telers gefactureerde bedragen aan omzetbelasting. De door het actiefonds betaalde bedragen beschouwde zij niet als vergoeding voor de handelingen voor zover deze waren uitgekeerd uit hoofde van de financiële steun.
- 17 Na een belastingcontrole bij verzoekster stelde verweerder en verweerder tot „Revision” (Finanzamt; hierna: „belastingdienst”) op 4 februari 2013 voor de litigieuze tijdvakken [Or. 7] rectificatieaanslagen vast. De belastingdienst is van opvatting dat verzoekster de betrokken telers van meet af aan de beschikkingsbevoegdheid over het geheel van de contractgoederen – en niet alleen over het aandeel van 50 % – heeft verleend en dus een levering heeft verricht. De levering en de ingebruikneming van het contractgoed vinden rechtstreeks plaats

aan respectievelijk door de teler. Alhoewel de financiële steun voor het actiefonds moet worden aangemerkt als niet-belastbare („echte”) subsidie, zijn de telers lid van de coöperatie C-eG en is op de in een later stadium verrichte handelingen van verzoekster ten behoeve van de telers de minimale heffingsgrondslag van § 10, lid 5, punt 1, juncto lid 4 UStG van toepassing. De aankoopprijs van verzoekster bestond uit de aan de voorleveranciers betaalde (netto) bedragen. Het beroep is zonder resultaat gebleven (beslissing op beroep van 14 mei 2013).

- 18 Het Finanzgericht heeft het beroep afgewezen. In de visie van die rechter is de belastingdienst er terecht van uitgegaan dat in de maatstaf van heffing voor de in het kader van de operationele programma's verrichte leveringen aan de betrokken telers niet alleen de door de telers betaalde vergoedingen moeten worden opgenomen. Dit volgt zijns inziens echter niet uit § 10, lid 5, punt 1, juncto lid 4 UStG (minimale heffingsgrondslag), maar uit § 10, lid 1, derde zin, UStG. Bij de betalingen uit het actiefonds gaat het om vergoedingen van derden.
- 19 Met haar beroep tot „Revision” stelt verzoekster schending van materieel recht. De door de Europese Unie aan verzoekster uitgekeerde financiële steun strekt volgens de verordeningen nrs. 2200/96 en 1433/2003 tot verwezenlijking van doelstellingen op het vlak van het structuur- en het milieubeleid. Ook investeringen in afzonderlijke bedrijven maken deel [Or. 8] uit van de „nationale strategie voor duurzame operationele programma's van de telersvereniging voor fruit en groente”.
- 20 Verzoekster verzoekt de initiële beslissing en de beslissing op beroep van 14 mei 2013 te vernietigen en de btw-aanslagen voor de jaren 2005 en 2006 van 4 februari 2013 aldus te wijzigen dat de omzetbelasting voor het jaar 2005 met EUR 10 745,37 en voor het jaar 2006 met EUR 140 737,40 wordt verlaagd.
- 21 De belastingdienst verzoekt het beroep tot „Revision” ongegrond te verklaren.
- 22 De belastingdienst verdedigt de litigieuze initiële beslissing.

B.

- 23 De Senat schorst de procedure overeenkomstig de §§ 74 en 121 van de Finanzgerichtsordnung (wetboek van fiscale procedure) en verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) overeenkomstig artikel 267, derde alinea, VWEU om een prejudiciële beslissing over de in het dictum genoemde vragen.
- 24 **I Relevante wettelijke bepalingen**
- 25 **1. Nationaal recht**
De relevante bepalingen van het nationale recht luiden als volgt:
- 26 **„§ 1 UStG Aan belasting onderworpen handelingen**

(1) De volgende handelingen zijn aan belasting onderworpen:

1. de leveringen en andere prestaties die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf onder bezwarende titel in het binnenland verricht [...];

27 § 3 UStG Leveringen, andere prestaties

(1) Leveringen van een ondernemer zijn prestaties waardoor hij, of in diens opdracht een derde, de afnemer, of in diens opdracht een derde, in staat stelt in eigen naam over een zaak te beschikken (verschaffing van de beschikkingsmacht).

[...]

(12) Van ruil is sprake wanneer de vergoeding voor een levering in een levering bestaat. Van een met ruil vergelijkbare handeling is sprake wanneer de vergoeding voor een andere prestatie in een levering of in een andere prestatie bestaat.

28 § 10 UStG Maatstaf van heffing voor leveringen, overige prestaties en intracommunautaire verwervingen

(1) De omzet wordt bij leveringen en andere prestaties (§ 1, lid 1, punt 1, eerste zin) [...] berekend op basis van de vergoeding. De vergoeding bestaat uit al wat de ontvanger uitgeeft om de prestatie te verkrijgen, onder aftrek van de omzetbelasting. De vergoeding omvat ook wat een andere persoon dan de ontvanger aan de ondernemer betaalt voor de prestatie. [...]...

(2) [...] Bij ruil (§ 3, lid 12, eerste zin) [en] met ruil vergelijkbare handelingen (§ 3, lid 12, tweede zin) [...] geldt de waarde van elke handeling als vergoeding voor de andere handeling. De omzetbelasting behoort niet tot de vergoeding.

[...]

(4) De omzet wordt berekend

1. bij de overbrenging van een goed in de zin van § 1 bis, lid 2, en § 3, lid 1 bis, en bij leveringen in de zin van § 3, lid 1 ter, op basis van de aankoopprijs plus bijkomende kosten voor het goed of een gelijkwaardig goed of, bij ontbreken van een aankoopprijs, op basis van de kostprijs, dit telkens op het tijdstip van de handeling;

[...]

De omzetbelasting behoort niet tot de maatstaf van heffing.

(5) Lid 4 is van overeenkomstige toepassing

1. op leveringen en andere prestaties die lichamen en verenigingen van personen in de zin van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 5, van het Körperschaftsteuergesetz, verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid en

gemeenschappen in het kader van hun bedrijf voor hun aandeelhouders, vennoten, leden, deelhebbers of daarmee nauw verbonden personen, alsmede individuele ondernemers [**Or. 9**] voor nauw met hen verbonden personen verrichten [...];

2. [...],

indien de maatstaf van heffing volgens lid 4 hoger is dan de vergoeding volgens lid 1.” [**Or. 10**]

29 **„§ 1 KStG Onbeperkte belastingplicht**

(1) De volgende ondernemingen, verenigingen van personen en vermogens die hun zetel of hun bestuur op het nationale grondgebied hebben, zijn onbeperkt aan de vennootschapsbelasting onderworpen:

[...]

5. verenigingen, instellingen, stichtingen en andere privaatrechtelijke doelvermogens zonder rechtspersoonlijkheid; [...]”

30 **2. Unierecht**

De relevante bepalingen van het Unierecht zijn in casu de artikelen 2, 11 en 27, lid 1, van de (in de litigieuze tijdvakken nog toepasbare) Zesde richtlijn, voor handelingen na 13 augustus 2006 in de versie van richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen (richtlijn 2006/69/EG) en de verordeningen nrs. 2200/96 en 1433/2003.

31 **II. Beoordeling naar nationaal recht**

Indien het beroep uitsluitend op basis van het nationale recht zou worden beoordeeld, moet het om verschillende (los van elkaar staande) redenen worden afgewezen.

32 1. De betrokken partijen en het Finanzgericht gaan er terecht van uit dat verzoekster de betrokken contractgoederen reeds in de litigieuze jaren aan de betrokken telers heeft geleverd (en aan hen niet alleen een mede-eigendomsaandeel van 50 % heeft overgedragen) (zie in dat verband [OMISSIS] arrest van het Hof Mercedes-Benz Financial Services UK van 4 oktober 2017, C-164/16, EU:C:2017:734, [OMISSIS] punten 33 en 34) [**Or. 11**]. De leveringen werden verricht tegen vergoeding [OMISSIS], hetgeen tussen de partijen ook vaststaat.

33 2. De betrokken partijen en het Finanzgericht hebben echter buiten beschouwing gelaten dat de telers voor de levering, naast de verplichting tot

betaling van hun aandeel volgens punt 6.3 van het contract, de verplichting zijn aangegaan om aan verzoekster gedurende de investeringsperiode fruit en groente te leveren. De Senat verwijst in zoverre ter voorkoming van herhalingen naar zijn verwijzingsbeslissing van dezelfde dag XI R 5/17.

34 3. Mocht evenwel geen sprake zijn van ruil met bijbetaling, dan heeft het Finanzgericht terecht aangenomen dat volgens § 10, lid 1, derde zin, UStG [OMISSIS] tot de vergoeding voor die leveringen niet alleen de aan de telers gefactureerde bedragen, maar ook de betalingen uit het actiefonds behoren [OMISSIS]. De Senat verwijst in zoverre ter voorkoming van herhalingen naar zijn verwijzingsbeslissing van dezelfde dag XI R 5/17.

35 4. Mocht in casu geen sprake zijn van ruil met bijbetaling en mocht ook het Finanzgericht niet worden gevolgd in zijn opvatting dat de betaling van het actiefonds als vergoeding van derden moet worden beschouwd, dan zou de belastingdienst terecht hebben aangenomen dat in het litigieuze geval [Or. 12] de door verzoekster aan de voorleveranciers betaalde aankooprijzen naar nationaal recht de heffingsgrondslag voor haar leveringen aan de telers vormen. Dat zou dan volgen uit § 10, lid 5, punt 1, juncto lid 4, eerste zin, punt 1, UstG, hetgeen de belastingdienst terecht heeft aangenomen. De Senat verwijst in zoverre ter voorkoming van herhalingen naar zijn verwijzingsbeslissing van dezelfde dag XI R 5/17.

36 **III. Beoordeling op basis van het Unierecht**

Er rijzen echter in meerdere opzichten twijfels over de verenigbaarheid met het Unierecht van de in hoofdstuk B.II. uiteengezette en op het nationale recht gebaseerde beoordeling (artikel 267, derde alinea, VWEU).

37 1. Mocht het Hof gezien de in punt 6.3 van het contract aangegane verplichting, die voor een langere tijd geldt dan die van artikel 11, lid 1, onder c), punt 3, van verordening nr. 2200/96, tot de conclusie komen dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding vanuit het oogpunt van het Unierecht sprake is van ruil met bijbetaling, dan zou, aangezien het Unierecht geen met § 10, lid 2, tweede zin, UStG vergelijkbare bijzondere regeling inzake de maatstaf van heffing bij ruil kent, de heffingsgrondslag moeten worden bepaald overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn (zie arresten van het Hof Bertelsmann van 3 juli 2001 C-380/99, EU:C:2001:372, [OMISSIS] punt 17; en Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, [OMISSIS] punt 38). Dat impliceert dat de heffingsgrondslag alles omvat wat de waarde vormt van de tegenprestatie die de leverancier voor de levering verkrijgt of zal verkrijgen van de afnemer of de ontvanger van de dienstverrichting of een derde, met inbegrip van de rechtstreeks met de prijs van die handeling verband houdende subsidies.[Or. 13]

38 a) In die context zou de door de telers aangegane leveringsverplichting in aanmerking moeten worden genomen, aangezien de telers deze enkel op grond

van de levering van de telersvereniging zijn aangegaan, en de maatstaf van heffing voor een goederenlevering alles is wat de leverancier in rechtstreeks verband met de levering als tegenprestatie verkrijgt indien deze kan worden uitgedrukt in geld en een subjectieve waarde is (zie arrest van het Hof Naturally Yours Cosmetics van 23 november 1988, C-230/87, EU:C:1988:508, [OMISSIS] punten 12 en 16).

- 39 b) Dit is hier het geval met betrekking tot de levering tegen een verlaagde prijs door verzoekster en de verplichting van de telers om hun opbrengst aan fruit en groente aan verzoekster te leveren. Verzoekster heeft in casu als tegenprestatie voor de goederenlevering van de betrokken telers het bedrag in contanten en de leveringsverplichting verkregen. De maatstaf van heffing daarvoor zou bestaan in het verschil met de aankoopprijs van verzoekster (zie arrest van het Hof Empire Stores van 2 juni 1994 C-33/93, EU:C:1994:225, [OMISSIS] punt 19), aangezien de telers zich in het vermelde contract ertoe hebben verplicht in de toekomst leveringen te verrichten (zie in dat verband arresten van het Hof RCI Europe, EU:C:2009:507, [OMISSIS] punten 31 en 33; Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [OMISSIS] punt 41).
- 40 c) Vanuit het oogpunt van het Unierecht moet echter reeds worden betwijfeld of wel sprake is van ruil met bijbetaling, aangezien op grond van de op Unierecht gebaseerde statuten hoe dan ook een (kortere) leveringsverplichting op de teler rust [zie artikel 11, lid 1, onder c), punt 3, van verordening nr. 2200/96].
- 41 d) Bovendien zou tegen die beoordeling kunnen pleiten dat de **[Or. 14]** belasting voor de toekomstige leveringen van fruit en groente pas verschuldigd kan zijn, wanneer alle relevante bestanddelen van het belastbare feit, te weten van de toekomstige levering, bekend zijn. De Senat verwijst in zoverre ter voorkoming van herhalingen naar zijn verwijzingsbeslissing van dezelfde dag XI R 5/17.
- 42 2. Los daarvan wenst het Bundesfinanzhof met de eerste prejudiciële vraag onder b) te vernemen of in omstandigheden als die van het hoofdgeding financiële steun die op grond van een levering door het actiefonds aan de telersvereniging wordt uitbetaald in de zin van artikel 15 van verordening nr. 2200/96, moet worden beschouwd als door een „derde” verstrekte „subsidie die rechtstreeks verband houdt met de prijs van de handelingen”. De Senat verwijst in zoverre ter voorkoming van herhalingen naar zijn verwijzingsbeslissing van dezelfde dag XI R 5/17.
- 43 3. Mocht in de visie van het Hof in omstandigheden als die van het hoofdgeding de maatstaf van heffing bij de toekenning van financiële steun enkel de door de telers betaalde bedragen omvatten, rijst voorts de vraag of het Unierecht zich verzet tegen de toepassing van de minimale heffingsgrondslag van § 10, lid 5, UStG.
- 44 a) Voornoemde bepaling is – ook voor zover in de onderhavige procedure handelingen na 12 augustus 2006 aan de orde zijn – een afwijkende nationale bijzondere maatregel in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn

[OMISSIS]. Zij wordt derhalve door de Commissie in haar overzicht van de geldende uitzonderingsbepalingen per 1 januari 2018 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/tabie_derogations/vat__index_derogations_en.pdf) vermeld als uitzondering op artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn. Dat betekent dat die bepaling **[Or. 15]** slechts mag worden toegepast voor zover dat strikt noodzakelijk is om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen (arrest van het Hof Skripalle van 29 mei 1997, C-63/96, EU:C:1997:263, [OMISSIS] punten 22, 23, 25 en 26.; [OMISSIS]).

- 45 b) Principieel bestaat er bij rechtshandelingen tussen verbonden partijen een zeker risico van belastingfraude of -ontwijking, hetgeen toepassing van de minimale heffingsgrondslag rechtvaardigt. In het onderhavige geval is de door de telers te betalen vergoeding niet marktconform, zodat de btw-inkomsten (en dus ook de eigen middelen uit de btw van de Unie) zouden dalen indien de subsidie geen deel uitmaakte van de maatstaf van heffing, maar alleen de verkoopprijs verminderd met de subsidie.
- 46 c) Het gevaar van rechtsmisbruik of belastingontduiking bestaat echter niet wanneer uit objectieve gegevens blijkt dat de belastingplichtige correct heeft gehandeld (zie arrest van het Hof Skripalle, EU:C:1997:263, [OMISSIS] punt 26).
- 47 d) De toepassing van de minimale heffingsgrondslag van § 10, lid 5, vijfde alinea, zou derhalve ontoelaatbaar kunnen zijn indien het feit dat de levering tegen verlaagde kosten wordt verricht, zijn oorzaak vindt in de financiële steun die de leverancier daarvoor ontvangt. Daaruit vloeit de tweede prejudiciële vraag voort.
- 48 4. Doel van de derde prejudiciële vraag is te verduidelijken of de minimale heffingsgrondslag mag worden toegepast alhoewel de ontvanger van de prestaties recht heeft op volledige aftrek van de voorbelasting indien sprake is van levering van **[Or. 16]** investeringsgoederen tegen verlaagde prijzen die onderworpen zijn aan herziening van de aftrek (artikel 20 van de Zesde richtlijn).
- 49 a) Het Hof heeft in zijn rechtspraak betreffende artikel 80 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde vastgesteld dat de minimale heffingsgrondslag niet toepasbaar is bij prestaties ten behoeve van een ondernemer die recht heeft op volledige aftrek (zie arrest van het Hof Balkan and Sea Properties und Provadinvest van 26 april 2012, C-621/10 en C-129/11, EU:C:2012:248, [OMISSIS]). Die rechtspraak past het Bundesfinanzhof – ook voor handelingen tot en met 12 augustus 2006 – in beginsel analoog toe op de – ook voor handelingen vanaf 13 augustus 2006 op artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn gestoelde – nationale bijzondere maatregel van § 10, lid 5, UStG [OMISSIS].
- 50 b) Het Bundesfinanzhof gaat er echter tot dusver van uit dat de minimale heffingsgrondslag van § 10, lid 5, UStG ook mag worden toegepast bij leveringen

aan een ontvanger die recht heeft op volledige aftrek, wanneer de aftrek waarvan de betrokkene gebruik heeft gemaakt onderworpen is aan herziening in de zin van § 15 bis UStG [OMISSIS]. Het Bundesfinanzhof vreest dat anders een gevaar bestaat van belastingfraude en -ontduiking [OMISSIS]. Indien bijvoorbeeld een landbouwer die onderworpen is aan de normale belastingheffing na de verwerving van het investeringsgoed zou overgaan van normale belastingheffing naar forfaitaire belastingheffing, dan zou dit overeenkomstig § 15 bis, lid 7, UStG een correctie van de voorbelasting [OMISSIS] [Or. 17] tot gevolg hebben, die dan zou worden verricht op basis van een bedrag aan voorbelasting dat stoelt op een verlaagde maatstaf van heffing. In de visie van het Bundesfinanzhof houdt dit een gevaar in van belastingontduiking.

- 51 c) Het is de vraag of die zienswijze verenigbaar is met het Unierecht zoals dat tot uitdrukking komt in het arrest van het Hof *Balkan and Sea Properties en Provadinvest* (EU:C:2012:248, [OMISSIS]), dat geen dergelijke beperking bevat.
- 52 5. Alle prejudiciële vragen zijn vanwege de op zich staande onderdelen van de motivering relevant voor de beslechting van het geschil.
- 53 6. De rechtsgrondslag voor de verwijzing aan het Hof wordt gevormd door artikel 267, derde alinea, VWEU.

[OMISSIS]