

Zaak C-574/18

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-eG

Verweerder en verweerder tot „Revision”:

Finanzamt Z

[OMISSIS]

BUNDESFINANZHOF (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland)

Zaaknummer XI R 5/17

BESLISSING

In het geding tussen

C-eG,

verzoekster en verzoekster tot „Revision”,

[OMISSIS]

en

Finanzamt Z,

verweerder en verweerder tot „Revision”,

wegens omzetbelasting 2002 en 2003

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 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,

M o t i v e r i n g

A.

- 1 Verzoekster en verzoekster tot „Revision” (hierna: „verzoekster”), een „ingetragene Genossenschaft” (eG, geregistreerde coöperatie), is na een fusie de rechtsopvolgster van M-eG, die een groot aantal leden had.
- 2 M-eG was in de jaren 2002 en 2003 (litigieuze tijdvakken) actief als groothandelaar voor fruit, groente en aardappelen en bracht de door haar leden geproduceerde en aan haar geleverde producten in de handel. M-eG was 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 telersverenigingen [zie artikel 8, lid 2, onder o), van verordening (EG) nr. 609/2001 van de Commissie van 28 maart 2001 tot vaststelling van toepassingsbepalingen van verordening (EG) nr. 2200/96 van de Raad voor wat de operationele programma’s, de actiefondsen en de toekenning van communautaire financiële steun betreft, en tot intrekking van verordening (EG) nr. 411/97 – verordening nr. 609/2001 – en 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 De telers betaalden hun bijdragen aan het actiefonds in het litigieuze tijdvak op die wijze dat alle leden van M-eG 3 % van hun opbrengsten in het actiefonds stortten. Het betrokken bedrag werd door M-eG bij iedere levering ingehouden.

6 Ter verrichting van investeringen in afzonderlijke bedrijven sloot M-eG met de betrokken telers aankoop- en gebruikscontracten (hierna: „contracten”). Deze bepaalden onder meer het volgende:

7 **„§ 2 Voorwerp**

[M-eG] en [de] teler komen overeen het contractgoed [...] gezamenlijk te verwerven in gelijke delen op basis van verordening (EG) 2200/96 [...] in het kader van het project [...] De contractanten zijn in gelijke delen mede-eigenaar.

8 **§ 3 Betaling**

Het investeringsbedrag bedraagt ca. [...] (excl. btw). De teler betaalt zijn voorlopige aandeel bestaande uit de helft van het investeringsbedrag ter hoogte van [...] als voorschot aan [M-eG] [...]

De factuur van de leverancier wordt uitgereikt aan [M-eG]. Na de levering en de facturering door de leverancier berekent [M-eG] het uit de helft bestaande aandeel van de teler door aan de teler. Vervolgens betaalt de teler het resterende bedrag onder **[Or. 5]** creditering van het voorschot [...]

9 **§ 9 Verbintenis**

De teler verplicht zich ertoe voor de duur van de oormerkingstermijn, doch ten minste gedurende een periode van 10 jaar vanaf het begin van het contract, zijn producten als lid [van M-eG] (of haar rechtsopvolger) aan te bieden aan [M-eG].

[OMISSIS]

10 **§ 10 Oormerkingstermijn**

De oormerkingstermijn voor het gebruik van het goed bedraagt 5 jaar voor roerende goederen en blijvende teelt en 12 jaar voor onroerende goederen (bijvoorbeeld gebouwen). [OMISSIS]

11 **§ 11 Overdracht van de eigendom**

Na afloop van de oormerkingstermijn draagt [M-eG] haar aandeel in de mede-eigendom zonder tegenprestatie over aan de teler.”

12 De order voor het desbetreffende contractgoed werd door M-eG geplaatst. De leveranciers reikten de facturen over die goederen aan M-eG uit. M-eG factureerde de teler 50 % van haar netto aankoopkosten plus omzetbelasting. De resterende 50 % van de aankoopkosten werden betaald door het actiefonds.

- 13 Na afloop van de oormerkingstermijn droeg M-eG haar mede-eigendomsaandeel in het contractgoed zonder tegenprestatie over aan de teler.
- 14 In haar btw-aangiften voor het jaar 2002 van 22 oktober 2003 en voor het jaar 2003 van 27 oktober 2004 bracht M-eG de voorbelasting over de leveringen van de voorleveranciers volledig in aftrek. De door het actiefonds betaalde bedragen beschouwde zij niet als vergoeding voor leveringen aan de **[Or. 6]** telers.
- 15 Na een belastingcontrole bij verzoekster stelde verweerder en verweerder tot „Revision” (Finanzamt; hierna: „belastingdienst”) op 1 februari 2013 voor de litigieuze tijdvakken rectificatieaanslagen vast. De belastingdienst is van opvatting dat M-eG 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 vonden rechtstreeks plaats aan respectievelijk door de teler. Alhoewel de financiële steun voor het actiefonds moet worden aangemerkt als niet-belastbare subsidie, is op de in een later stadium verrichte handelingen van M-eG ten behoeve van de betrokken telers de minimale heffingsgrondslag van § 10, lid 5, punt 1, juncto lid 4 UStG van toepassing. De aankoopprijs van M-eG bestond uit de aan de voorleveranciers betaalde (netto) bedragen. Het beroep is zonder resultaat gebleven (beslissing op beroep van 14 mei 2013).
- 16 Het Finanzgericht heeft het beroep afgewezen bij vonnis dat is gepubliceerd in de Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 517. 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 van M-eG aan de betrokken telers niet alleen de door de telers betaalde vergoeding moeten worden opgenomen. Dit volgt 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 ter hoogte van 50 % van de aankoopkosten van het respectieve voorwerp van het contract gaat het om vergoedingen van derden. **[Or. 7]**
- 17 Met haar beroep tot „Revision” stelt verzoekster schending van materieel recht. De door de Europese Unie aan M-eG verleende subsidies strekken volgens de verordeningen nrs. 2200/96, 609/2001 en 1433/2003 tot verwezenlijking van doelstellingen op het vlak van het structuur- en het milieubeleid. Ook investeringen in afzonderlijke bedrijven maken deel uit van de „nationale strategie voor duurzame operationele programma's van de telersverenigingen voor fruit en groente”.
- 18 Verzoekster verzoekt de initiële beslissing en de beslissing op beroep van 14 mei 2013 te vernietigen en de btw-aanslagen voor de jaren 2002 en 2003 van 1 februari 2013 aldus te wijzigen dat de omzetbelasting voor het jaar 2002 met EUR 11 908,08 en voor het jaar 2003 met EUR 20 206,23 wordt verlaagd.

- 19 De belastingdienst verzoekt het beroep tot „Revision” ongegrond te verklaren.
- 20 De belastingdienst verdedigt de litigieuze initiële beslissing.

B.

- 21 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.

- 22 **I. Relevante wettelijke bepalingen**

- 23 **1. Nationaal recht**

De relevante bepalingen van het nationale recht luiden als volgt: **[Or. 8]**

- 24 **„§ 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 [...];

- 25 **§ 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.

- 26 **§ 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 bis, 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 onderneming 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.”

27 „§ 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; [...].”

28 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 en de verordeningen nrs. 2200/96, 609/2001 en 1433/2003.

29 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.

- 30 1. De betrokken partijen en het Finanzgericht gaan er terecht van uit dat M-eG 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). De leveringen werden verricht tegen vergoeding [OMISSIS], hetgeen tussen de partijen ook vaststaat. **[Or. 10]**
- 31 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 § 9 van het contract, de verplichting zijn aangegaan om aan M-eG gedurende de investeringsperiode, doch ten minste gedurende 10 jaar, fruit en groente te leveren.
- 32 a) Bij de handelingen zou het kunnen gaan om ruil met bijbetaling (§ 3, lid 12, UStG), waarbij als vergoeding voor een prestatie een contante betaling met een levering wordt verbonden. [OMISSIS]. De partijen hebben zich er in een wederkerige overeenkomst toe verplicht over en weer prestaties te verrichten (zie aangaande die vereiste arresten van het Hof RCI Europe van 3 september 2009, C-37/08, EU:C:2009:507, DStR 2009, 2003, punt 33; en Serebryannay vek van 26 september 2013, C-283/12, EU:C:2013:599, [OMISSIS] punt 41). Het feit dat, gezien artikel 11, lid 1, onder c), punt 3, van verordening nr. 2200/96, (gedurende het lidmaatschap) hoe dan ook een leveringsverplichting op grond van de statuten bestaat, doet geen afbreuk aan die vaststelling, aangezien de telers hun leveringsverplichting voor een langere periode (de oormerkingsperiode, minimaal 10 jaar) zijn aangegaan (§ 9 van het contract).
- 33 De betrokken levering zou ook geen zogenoemde beschikbaarstelling zijn [OMISSIS], **[Or. 11]** omdat het contractgoed geen ter beschikking gesteld goed is.
- 34 b) Naar nationaal recht zou dan de waarde van elke handeling worden beschouwd als vergoeding voor de andere handeling (§ 10, lid 2, tweede zin, UStG). De maatstaf van heffing zou (na verrekening van de contante bijbetaling [OMISSIS]) bestaan in 50 % van de door M-eG aan de voorleveranciers betaalde aankoopprijs [OMISSIS].
- 35 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].
- 36 Bij de betalingen van het actiefonds aan M-eG gaat het om betalingen van een derde en niet om de omverdeling van eigen financiële middelen, aangezien het

actiefonds naar nationaal **[Or. 12]** recht (§ 1, lid 1, punt 5, KStG, § 2 UStG) als doelvermogen onderworpen is aan vennootschapsbelasting en ook vanuit het oogpunt van de omzetbelasting rechtspersoonlijkheid kan hebben [OMISSIS]. Het gaat om een doelgebonden vermogen waarover M-eG niet vrijelijk kon beschikken, maar dat enkel voor de in artikel 15, lid 2, van verordening nr. 2200/96, artikel 3 van verordening nr. 609/2001 en artikel 5 van verordening nr. 1433/2003 vermelde doelstellingen mocht worden gebruikt. Dat de betalingen van de Unie aan het actiefonds het algemeen belang dienen (waarover de partijen en het Finanzgericht het eens zijn), doet volgens nationaal recht geen afbreuk aan het rechtstreekse verband van de betaling uit het actiefonds. Dit heeft het Finanzgericht geheel correct afgeleid uit het contract tussen M-eG en de afzonderlijke telers, een conclusie waarop in „Revision” niets valt aan te merken.

- 37 4. Mocht er 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 de door M-eG aan de voorleveranciers betaalde aankooprijzen naar nationaal recht de maatstaf van heffing voor haar leveringen aan de telers vormen. Dat zou volgen uit § 10, lid 5, punt 1, juncto lid 4, eerste zin, punt 1, UStG.
- 38 a) De door de telers als nauw verbonden personen betaalde vergoeding is niet marktconform, en ook de door M-eG aangegeven hoogte van de belasting is niet marktconform [OMISSIS]. **[Or. 13]**
- 39 b) Volgens vaste rechtspraak van het Bundesfinanzhof verzet het feit dat sommige telers recht zouden kunnen hebben op volledige aftrek van de voorbelasting [OMISSIS] zich in het litigieuze geval niet tegen de toepassing van de minimale maatstaf van heffing. De contractgoederen die verzoekster aan de telers heeft geleverd, zijn namelijk als investeringsgoederen in de zin van § 15 bis, lid 1, UStG bij de telers onderworpen aan herziening van de aftrek.

40 **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).

- 41 1. Mocht het Hof gezien de in § 9 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). **[Or. 14]** 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.

- 42 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 heffingsgrondslag 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).
- 43 b) Dit is hier het geval met betrekking tot de levering tegen een verlaagde prijs door M-eG en de verplichting van de telers om hun opbrengst aan fruit en groente aan M-eG te leveren. M-eG 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 aankoop prijs van M-eG (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).
- 44 c) Vanuit het oogpunt van het Unierecht moet echter reeds worden betwijfeld of wel sprake is **[Or. 15]** 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].
- 45 d) Bovendien zou tegen die beoordeling kunnen pleiten dat de belasting voor de toekomstige leveringen van fruit en groente pas verschuldigd kan zijn, wanneer alle relevante bestanddelen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering, bekend zijn, dat wil zeggen dat in het bijzonder de goederen nauwkeurig omschreven zijn (zie arresten van het Hof *BUPA Hospitals en Goldsborough Developments* van 21 februari 2006, C-419/02, EU:C:2006:122, [OMISSIS] punt 48; en *Air France-KLM e.a.* van 23 december 2015, C-250/14 en C-289/14, EU:C:2015:841, [OMISSIS] punt 39). Bijgevolg kan over aan- of vooruitbetalingen voor leveringen van goederen of voor diensten die nog niet duidelijk zijn bepaald, geen btw worden geheven (zie arresten van het Hof *Macdonald Resorts* van 16 december 2010, C-270/09, EU:C:2010:780, [OMISSIS] punt 31; en *Orfey Balgaria* van 19 december 2012, C-549/11, EU:C:2012:832, [OMISSIS] punt 28).
- 46 e) De Senat is geneigd om in het licht van de arresten van het Hof *RCI Europe* (EU:C:2009:507, [OMISSIS]) en *Serebryannay vek* (EU:C:2013:599, [OMISSIS])

aan te nemen dat de verplichting om nog niet nauwkeurig omschreven fruit en groente te leveren, desalniettemin volstaat, al koestert het nog enige twijfel. Die twijfel komt tot uiting in de eerste prejudiciële vraag, onder a).

- 47 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 door het actiefonds aan de telersvereniging wordt uitbetaald in de zin van artikel 15 van **[Or. 16]** verordening nr. 2200/96 moet worden beschouwd als door een „derde” verstrekte „subsidie die rechtstreeks verband houdt met de prijs van de handelingen”.
- 48 a) Artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn, dat bepaalt dat de aan de belastingplichtigen betaalde subsidies in de in dat artikel bedoelde gevallen in de maatstaf van heffing van de btw worden opgenomen, strekt ertoe, de volledige waarde van de goederen of diensten aan de btw te onderwerpen en aldus te vermijden dat de betaling van een subsidie ertoe leidt dat de belastingopbrengsten minder hoog zijn (zie arrest van het Hof Commissie/Duitsland van 15 juli 2004, C-144/02, EU:C:2004:444, [OMISSIS] punt 26). Die bepaling heeft betrekking op situaties waarbij drie partijen betrokken zijn, te weten de persoon (overheidsinstantie) die de subsidie verleent, de economische actor waaraan deze wordt toegekend en de koper van het goed dat is geleverd door de gesubsidieerde economische actor (zie arrest van het Hof Keeping Newcastle Warm van 13 juni 2002, C-353/00, EU:C:2002:369, [OMISSIS] punt 23). Dit heeft enkel betrekking op subsidies die volledig of gedeeltelijk een tegenprestatie voor een goederenlevering of dienstverrichting vormen en die door een derde aan de verkoper of dienstverrichter zijn betaald (arrest van het Hof Office des produits wallons van 22 november 2001, C-184/00, EU:C:2001:629, [OMISSIS]). Alle overige subsidies vallen daarbuiten en „zijn als zodanig niet belastbaar op grond van artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn” (zie conclusie van advocaat-generaal Geelhoed van 27 november 2003, C-381/01, C-495/01, C-144/02 en C-463/02, EU:C:2003:642, punt 46).
- 49 b) In de visie van de Senat is vanuit het oogpunt van het Unierecht reeds onduidelijk wie in de omstandigheden van het hoofdgeding **[Or. 17]** moet worden beschouwd als „derde” in de zin van artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn.
- 50 aa) Naar nationaal recht is dit, zoals reeds uiteengezet (B.II.3.), het actiefonds, dat in fiscaal opzicht rechtspersoonlijkheid heeft.
- 51 bb) Of dit echter ook naar Unierecht het geval is, valt aan de hand van de verordeningen nrs. 2200/96, 609/2001 en 1433/2003 niet duidelijk te beantwoorden. Met de cofinanciering door het actiefonds wordt beoogd „het verantwoordelijkheidsbesef van de telersverenigingen met name ten aanzien van hun financiële beslissingen te versterken en ervoor te zorgen dat de hun toegewezen overheidsgelden toekomstgericht worden besteed” (zie overweging 10 van verordening nr. 2200/96). Het actiefonds waarborgt onder meer de correcte

besteding van de middelen van de Gemeenschap (zie overweging 4 van verordening nr. 609/2001 en overweging 5 van verordening nr. 1433/2003). Derhalve zouden bij de toetsing van de vraag of sprake is van een „subsidie die rechtstreeks verband houdt met de prijs van de handelingen”, de „derden” de bevoegde instanties (of de EU zelf) kunnen zijn die de financiële steun per beslissing toekennen.

52 c) Vanuit het oogpunt van het Unierecht is dan ook niet geheel duidelijk of de financiële steun moet worden beschouwd als „subsidie die rechtstreeks verband houdt met de prijs van de handelingen”.

53 aa) Volgens het Hof is hiervoor een rechtstreeks verband tussen de levering en de subsidie vereist:

– de subsidie moet specifiek voor de levering van een welbepaald goed door een derde worden betaald (zie arresten van het Hof Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [OMISSIS] punten 10, 12 en 18; en Commissie/Duitsland, **[Or. 18]** EU:C:2004:444, [OMISSIS] punten 28 en 31);

– de koper van het goed moet voordeel halen uit de toegekende subsidie. De door de koper te betalen prijs moet aldus zijn vastgesteld dat hij daalt naar gelang van de aan de verkoper van het goed toegekende subsidie. Het feit dat de verkoper subsidie ontvangt, dient hem dus objectief in staat te stellen het goed te leveren of de dienst te verrichten tegen een lagere prijs dan hij zonder de subsidie zou moeten vragen (zie arresten van het Hof Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [OMISSIS] punt 14; en Commissie/Duitsland, EU:C:2004:444, [OMISSIS] punt 29);

– de grondslag van de prijs van het goed dient uiterlijk te worden bepaald op het ogenblik dat het belastbare feit plaatsvindt (arresten van het Hof Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [OMISSIS] punt 17; en Commissie/Duitsland, EU:C:2004:444, [OMISSIS] punt 30);

– de verbintenis tot betaling van de subsidie die is aangegaan door de toekennende instantie, brengt mee dat de begunstigde recht heeft op betaling ervan zodra hij een belastbare handeling heeft verricht (arresten van het Hof Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [OMISSIS] punt 13; en Commissie/Duitsland, EU:C:2004:444, [OMISSIS] punten 28).

54 bb) Het Finanzgericht was van mening dat aan die voorwaarden was voldaan en geoordeeld dat in casu het met de middelen uit het actiefonds nagestreefde doel niet in de weg staat aan opnemings in de maatstaf van heffing.

55 cc) De Senat is geneigd aan te nemen dat de zienswijze van het Finanzgericht, dat immers als nationale rechter bevoegd is de beoordeling te verrichten (zie arrest van het Hof Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [OMISSIS] punten 14 en 18), verenigbaar is met artikel 11, A, lid 1, onder a), van **[Or. 19]** de Zesde richtlijn:

- de subsidie wordt specifiek verstrekt voor de levering van een welbepaald goed als investering in een afzonderlijk bedrijf [artikel 8, lid 2, onder o), van verordening nr. 609/2001, artikel 8, lid 2, juncto bijlage I, punt 17, van verordening nr. 1433/2003] (§ 3 van het contract); om die reden moeten met het oog op de toekenning van de financiële steun overeenkomstig de artikelen 9 e.v., 11 van verordening nr. 609/2001 en de artikelen 17 en 18, lid 2, van verordening nr. 1433/2003 onder meer bewijsstukken voor de in het kader van het operationele programma gedane uitgaven en de financiële bijdragen van de leden worden voorgelegd (artikel 15, lid 1, tweede alinea, van verordening nr. 2200/96, artikel 3 van verordening nr. 609/2001 en artikel 6 van verordening nr. 1433/2003);
 - de telers hebben in hun hoedanigheid van kopers van het goed voordeel uit de subsidie behaald, aangezien de betaling van de subsidie aan M-eG die organisatie objectief gezien in staat stelde het goed tegen een lagere prijs te verkopen dan zij zonder de subsidie had moeten vragen;
 - de grondslag van de prijs van het goed was uiterlijk op het ogenblik dat het belastbare feit plaatsvond, bepaald (§ 3 van het contract, artikelen 9 e.v. van verordening nr. 609/2001, en artikelen 17 e.v. van verordening nr. 1433/2003);
 - de verbintenis tot betaling van de subsidie die is aangegaan door de toekennende instantie bracht mee dat M-eG recht had op betaling ervan zodra zij de levering had verricht (§ 3 van het contract, artikelen 9 e.v. van verordening nr. 609/2001 en artikelen 17 e.v. van verordening nr. 1433/2003).
- 56 dd) Met betrekking tot die zienswijze blijft echter twijfel bestaan vanuit het oogpunt van het Unierecht, die tot uiting komt in de eerste prejudiciële vraag onder b).
- 57 De twijfels van de Senat worden ingegeven door het feit dat het Hof in de arresten van 15 juli 2004 *Commissie/Italië*, C-381/01 (EU:C:2004:441, [OMISSIS]), **[Or. 20]** *Commissie/Finland* C-495/01 (EU:C:2004:442), *Commissie/Duitsland* (EU:C:2004:444, UR 2004, 625) en *Commissie/Zweden* C-463/02 (EU:C:2004:455) heeft vastgesteld dat subsidies die worden betaald uit hoofde van verordening (EG) nr. 603/95 van de Raad van 21 februari 1995 houdende een gemeenschappelijke ordening der markten in de sector gedroogde voedergewassen, niet moeten worden beschouwd als „subsidies die rechtstreeks verband houden met de prijs van de handelingen”. Ter motivering voerde het Hof onder meer het volgende aan:
- de subsidieregeling lijkt geen regeling ter bevordering van het verbruik te zijn. Zij strekt er niet toe, derden ertoe aan te zetten gedroogde voedergewassen te kopen wegens de prijs, die dankzij de steun lager is dan die op de wereldmarkt. De regeling strekt veeleer ertoe, derden in staat te stellen zich in de Gemeenschap te bevoorraden tegen een prijs die vergelijkbaar is met die op de wereldmarkt, een prijs waartegen zij zich in ieder geval buiten de Gemeenschap zouden kunnen bevoorraden indien er zonder de steun geen of geen voldoende aanbod in de

Gemeenschap was (arrest van het Hof Commissie/Duitsland, EU:C:2004:444, [OMISSIS] punt 38);

– het verwerkingsbedrijf kan niet beschikken over de ontvangen steun. Het vervult slechts de rol van tussenpersoon tussen het orgaan dat de steun uitkeert, en de producent van voedergewassen (arrest van het Hof Commissie/Duitsland, EU:C:2004:444, [OMISSIS] punt 45),

- 58 ee) Alhoewel die vaststellingen betrekking hebben op een andere feitelijke situatie, kunnen zij in casu toch relevant zijn. De financiële steun in de zin van artikel 15, lid 1, van verordening nr. 2200/96 in het kader van de operationele programma's is immers niet bestemd ter bevordering van het gebruik van investeringsgoederen door de telers, maar dient ter verwezenlijking van de doelstellingen van artikel 11, lid 1, onder b), en artikel 15, lid 4, van verordening nr. 2200/96. Door de steun worden in het bijzonder de productiekosten van de telers **[Or. 21]** van fruit en groente verlaagd. Het actiefonds vervult slechts de rol van tussenpersoon, die onder meer het toezicht op de besteding van de middelen door de bevoegde instanties dient te waarborgen. Derhalve lijkt het in het licht van artikel 267, derde alinea 3, VWEU vereist de uitlegging van de Zesde richtlijn en van de verordeningen nrs. 2200/96, 69/2001 en 1433/2003 op dit punt aan het Hof over te laten.
- 59 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.
- 60 a) Voornoemde bepaling is een afwijkende nationale bijzondere maatregel in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn [OMISSIS] en mag slechts 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]).
- 61 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 **[Or. 22]**.
- 62 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).
- 63 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 van de EU ontvangt. Daaruit vloeit de tweede prejudiciële vraag voort.

- 64 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 investeringsgoederen tegen verlaagde prijzen die onderworpen zijn aan herziening van de aftrek (artikel 20 van de Zesde richtlijn).
- 65 a) De rechtspraak van het Hof inzake artikel 80 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, waarin het heeft 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]), wordt door het Bundesfinanzhof in beginsel analoog toegepast op de op artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn gebaseerde nationale bijzondere maatregel van § 10, lid 5, UStG [OMISSIS].
- 66 b) Het Bundesfinanzhof gaat er echter toe dusver van uit dat § 10, lid 5, [Or. 23] 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 in het onderhavige geval een teler die onderworpen is aan de normale belastingheffing en die recht heeft op volledige aftrek van de voorbelasting, na de verwerving van het contractgoed zou overgaan van normale belastingheffing naar forfaitaire belastingheffing (§ 24 UStG, artikel 25 van de Zesde richtlijn), dan zou dit overeenkomstig § 15 bis, lid 7, UStG een correctie van de voorbelasting [OMISSIS] 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.
- 67 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.
- 68 5. Alle prejudiciële vragen zijn vanwege de op zich staande onderdelen van de motivering relevant voor de beslechting van het geschil.
- 69 6. De rechtsgrondslag voor de verwijzing aan het Hof wordt gevormd door artikel 267, derde alinea, VWEU. [Or. 24]

[OMISSIS]